بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة اليرموك
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
قسم المحاسبة

مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة المالية في قطاع الكهرباء الأردني: دراسة ميدانية.

The Extent of Using Managerial Accounting Techniques in Financial Planning and Control Operations in Jordanian Electricity Sector: An Empirical Study.

إعداد:

نزار محمد الشراري

إشراف:

الأستاذ الدكتور تركي راجي الحمود

٢٠٠٨/٢٠٠٧

قرار لجنة المناقشة

جامعة اليرموك

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة المالية في قطاع الكهرباء الأردني: دراسة ميدانية.

The Extent of Using Managerial Accounting Techniques in Financial Planning and Control Operations in Jordanian Electricity Sector: An Empirical Study.

مقدمة من الطالب:

نزار محمد حسين الشراري

بكالوريس محاسبة / جامعة اليرموك – ٢٠٠٣.

استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة/ جامعة اليرموك.

اعضاء لجنة المناقشة:		التوقيع
الاستاذ الدكتور تركي راجي الحمود	مشرفا ورئيسا	....
الدكتور منذر طلال المومني	عضواً	....
الدكتور جمال ابراهيم البدور	عضواً	Kamal Bdour
الدكتور ياسين احمد العيسى	عضواً	....

٢٠٠٨/٢٠٠٧

الإهـــــداء

إلى والديَّ.................................. الأجلاّء

وإلى زوجتي وابنتي...................... الأحباء

وإلى أخوتي واخواتي..................... الأعزاء

وإلى أصدقائي وأحبائي.................. الأوفياء

وإلى كل من قدم لي المساعدة أهدي هذا العمل.

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، الهادي الى سبيل الرشاد، الذي امدني بالصبر والعزيمة، ووفقني لانجاز هذه الرسالة التي آمل ان يكون فيها مساهمة متواضعة ونافعة في ميدان المحاسبة الادارية، والصلاة والسلام على معلم البشرية سيدنا ورسولنا محمد صلى الله علية وسلم، وعلى آله وصحبه واتباعه العلماء الابرار، وبعد ...

أما وقد آلت هذه الرسالة الى نهايتها، أتقدم بوافر الشكر والتقدير وعظيم الامتنان، الى استاذي الكبير، الاستاذ الدكتور **تركي الحمود** المشرف على الرسالة الذي استفدت من علمه وخبرته الشيء الكثير اثناء اعداد هذه الرسالة لتخرج بالصورة التي عليها، فأسأل الله العلي القدير أن يحفظه ويرعاه في كل خطوة يخطوها.

وكما اتقدم بالشكر والتقدير الى اعضاء لجنة المناقشة: الدكتور **منذر المومني**، والدكتور **جمال البدور**، والدكتور **ياسين العيسى**، على قبولهم وتفضلهم بمناقشة رسالتي هذه، لما لملاحضاتهم الايجابية، وتوجيهاتهم القيمة، وحوارهم البناء، من أثر في اثراء هذا الجهد المتواضع وتحسين جودته.

وكما اتقدم بشكري الجزيل الى موظفي الادارة المالية في شركات قطاع الكهرباء الاردني الذين تعاونوا معي في تعبئة الاستبانه، وأخص بالشكر الزملاء الاعزاء السيد خلدون الشوملي وحسن نصار ومدلول نزال الذين ساعدوني في توزيع الاستبانات.

ولا يفوتني أن اسجل خالص شكري وتقديري **لجامعة اليرموك**، التي اعتز وأفاخر بالانتماء اليها.

والله الموفق

المحتوى

الفهرس

قائمة الجداول

قائمة الاشكال

قائمة الملاحق

الملخص

مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة المالية في قطاع الكهرباء الأردني: دراسة ميدانية.

إعداد الطالب

نزار محمد الشراري

إشراف الاستاذ الدكتور

تركي راجي الحمود

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام شركات قطاع الكهرباء الأردني أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة المالية. ودراسة العلاقة بين درجة تطبيق الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة والخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، ثم تحديد أهم مزايا استخدام هذه الأساليب، وكذلك أهم الاسباب او المعوقات التي تحول دون استخدام هذه الاساليب، ولتحقيق هذه الاهداف تم تصميم استبانه وزعت على ٥٤ موظف من موظفي الادارة المالية في تلك الشركات، وبلغت نسبة الاستجابة ٨٩%.

واستخدم في التحليل الاحصائي اختبار One-Way-Anova & One-Sample-T-Test.

وقد اظهرت النتائج أن شركات قطاع الكهرباء الأردني تقوم بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بمستوى متوسط، وتبين انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق هذه الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية والخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة باستثناء سنوات الخبرة. وتبين ان اهم ميزات استخدام هذه الاساليب انها تساعد في عملية الرقابة المالية، والتخطيط، واتخاذ القرارات، وكانت اهم معوقات استخدام هذه الاساليب هي عدم توفر برامج حاسوبية جاهزة، وعدم توفر الدورات التدريبية، ورضى الادارة بالاساليب المستخدمة حالياً، وغياب المنافسة.

وقد اوصى الباحث بزيادة اهتمام تلك الشركات باساليب المحاسبة الادارية في مجال التخطيط والرقابة.

الكلمات المفتاحية: اساليب المحاسبة الادارية، التخطيط، الرقابة المالية، الاردن، شركات قطاع الكهرباء.

الفصل الأول

تمهيد

خطة الدراسة

مشكلة الدراسة

أهداف الدراسة

أهمية الدراسة

محددات الدراسة

تمهيــــد

تعتبر المحاسبة الإدارية ركناً من أركان الإدارة في الدولة الحديثة وتحتل مكاناً هاماً بين التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة ويرتبط كل منهما بالآخر ارتباطاً وثيقاً، فبدون أساليب المحاسبة الإدارية لا يوجد تخطيط وبالتالي لا توجد رقابة، وتعتبر المحاسبة الإدارية من أهم الوسائل والإجراءات اللازمة لتوفير المعلومات المناسبة من شتى مصادرها الداخلية والخارجية سواء كانت معلومات مالية وغير مالية للمستخدمين الداخليين لهذه المعلومات بصفه أساسية وهم أعضاء الشركة الذين يعملون على أدارتها وتسييرها نحو أهدافها.

وتهتم المحاسبة الإدارية بتوفير المعلومات والبيانات لإدارة الشركة، لكي تتمكن من أداء وظائفها الإدارية من تخطيط وتنظيم وأشراف وتنسيق ورقابة، وبما أن الهدف الرئيسي من المحاسبة الإدارية هو تلبية احتياجات الإدارة فان نشاط المحاسبة الإدارية غير محدد بالمبادى والأعراف المحاسبية، بل أنها تتعدى ذلك لتشمل استخدام أساليب ونماذج وطرق مالية وإحصائية ورياضية كمية ووصفية وتحليلية تؤدي في المحصلة إلى تزويد الإدارة بالمعلومات الضرورية للتخطيط وإدارة شؤون الشركة والرقابة.(الحارس، ٢٠٠٤، ص٢٥).

ويعد قطاع الكهرباء في الأردن احد المدخلات الهامة في عملية التطوير والنمو الاقتصادي في القطاعات المختلفة الأخرى، وهو متطلب ضروري في حياتنا العامة، وعنصر أساسي في تحقيق النمو والرفاه الاجتماعي.وقد بلغت قيمة مساهمة قطاع الكهرباء في الناتج المحلي الإجمالي في عام ٢٠٠٤، (١٨٩,٤) مليون دينار، في حين كانت قيمة الناتج المحلي الإجمالي في نفس العام (٨٠٨١,٣) مليون دينار، وهذا يعني أن نسبة مساهمة قطاع الكهرباء في الناتج المحلي الإجمالي في عام ٢٠٠٤ تساوي (٢,٣%) بالأسعار الجارية، وهي نسبة

متزايدة عن السابق، وهذا يدل على أهمية قطاع الكهرباء في الأردن ومدى مساهمته في تحقيق التقدم الاقتصادي والصناعي [1]. ويحتل القطاع الصناعي درجة كبيرة في استهلاك الطاقة الكهربائية، حيث أن نسبة استهلاك الكهرباء في القطاع الصناعي تشكل نسبة عالية من مجمل الاستهلاك نظرا لما تتمتع به الكهرباء من كفاءة عالية ونظافة وسهوله في الاستخدام بالإضافة إلى انتشارها الواسع الذي يصل إلى أكثر من ٩٩,٩% من سكان المملكة، وقد بلغت نسبة استهلاك القطاعات الأخرى من الكهرباء في عام ٢٠٠٥ كما في الجدول التالي[2]:

جدول رقم (١ – ١)

نسبة استهلاك الكهرباء في القطاعات الاخرى في عام ٢٠٠٥.

القطاع	نسبة الاستهلاك
القطاع الصناعي	%٣٠,٥٣
القطاع التجاري	%١٥,١١
القطاع المنزلي	%٣٤,٣١
ضخ المياه	%١٤,٩٠
القطاعات الأخرى	%٥,١٤
مجمل الاستهلاك	**%٩٩,٩٩**

[1] نشرة المساهمة القطاعية في الناتج المحلي الإجمالي بأسعار السوق الجارية للسنوات ١٩٧٦ – ٢٠٠٤، دائرة الإحصاءات العامة، قسم الناتج المحلي الإجمالي.

[2] التقرير السنوي لعام ٢٠٠٥، شركة الكهرباء الوطنية المساهمة العامة، قسم المحاسبة الإدارية.

وتعتبر الكهرباء ضرورة من ضرورات الحياة ويعتمد عليها جميع القطاعات الأخرى وهي من الموارد المهمة للتطور الاقتصادي والتكنولوجي والصناعي، حيث أنها تعد من مدخلات الإنتاج وتدخل في كافة الصناعات.

خطة الدراسة

تتكون هذه الدراسة من ستة فصول، أما الفصل الأول وهو مقدمة الدراسة فسيتم من خلالها عرض خطة الدراسة، ومشكلتها، وأهدافها، وأهميتها، والجهات المختلفة التي يمكن أن تستفيد من الدراسة، ومحددات الدراسة.

أما الفصل الثاني فسيغطي النواحي النظرية حيث ستتناول تعريف المحاسبة الإدارية وأهدافها، وتطور أساليب المحاسبة الإدارية، ومقدمة عن قطاع الكهرباء في الأردن، الهيكل التنظيمي لقطاع الكهرباء الأردني، والوظائف الإدارية في الشركة وعلاقتها بأساليب المحاسبة الإدارية، وأنواع أساليب المحاسبة الإدارية.

ويلخص الفصل الثالث الدراسات السابقة ذات العلاقة، ويذكر ميزات هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، بالإضافة إلى فرضيات الدراسة.

أما الفصل الرابع فسيتناول منهجية الدراسة وطبيعتها، ويعرف بالمتغيرات، ومجتمع وعينة الدراسة، وكذلك أساليب جمع وتحليل البيانات.

ويتضمن الفصل الخامس الدراسة الميدانية، حيث سيتم من خلاله عرض نتائج التحليل الإحصائي، واختبار الفرضيات.

ويلخص الفصل السادس نتائج الدراسة، وتوصياتها.

مشكلة الدراســـة

أن شركات قطاع الكهرباء الأردني تمثل قطاعاً أساسياً من قطاعات الاقتصاد الأردني ويواجه تحديات كبيرة تتمثل في زيادة حجم الطلب على منتجات الكهرباء مـع عـدم كفايـة الموارد المتاحة، لذلك أصبح لا بد من أن تبحث الإدارة في هذه الـشركات عـن الوسـائل والأساليب التي من خلالها توفر المعلومات الضرورية والتي تودي إلى زيادة فعالية العمليات. وأصبح هناك حاجة ماسة إلى استخدام الأساليب والتقنيات المختلفة لتوفير المعلومات الدقيقـة والضرورية لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

ويمكن توضيح مشكلة الدراسة من خلال طرح التساؤلات الآتية:

١. إلى أي مدى يتم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شـركات قطـاع الكهرباء الأردني.
٢. هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية المتبعة حاليـا في شركات قطاع الكهرباء الأردني والخصائص الديموغرافيـة لأفـراد عينـة الدراسة (وهي المؤهل الأكاديمي، والتخصص العلمـي، والمركـز الـوظيفي، وسنوات الخبرة، والدورات التدريبية).
٣. ما هي مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شـركات قطـاع الكهربـاء الأردني.
٤. هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى إدراك مزايـا اسـتخدام أسـاليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني و الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة.

٥. هل هناك أسباب أو معوقات تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني.

٦. هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى إدراك الأسباب أو المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شركات قطاع الكهرباء الأردني و الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة.

أهداف الدراسة

نظرا لأهمية قطاع الكهرباء في الاقتصاد الوطني وأهميه استخدام أساليب المحاسبة الإدارية لاتخاذ القرارات الملائمة، فان الحاجة تزداد إلى ضرورة زيادة كفاءة هذا القطاع من خلال استعمال أساليب المحاسبة الإدارية الملائمة.

لذلك تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على:

١. مدى استخدام شركات قطاع الكهرباء الأردني أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.
٢. العلاقة بين درجة تطبيق الشركة لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة والخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة (وهي المؤهل الأكاديمي، والتخصص العلمي، والمركز الوظيفي، وسنوات الخبرة، والدورات التدريبية).
٣. أهم مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني.
٤. العلاقة بين مدى إدراك مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني و الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة.
٥. أهم المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شركات قطاع الكهرباء الأردني.

٦. العلاقة بين مدى إدراك الأسباب أو المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شركات قطاع الكهرباء الأردني والخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة.

أهمية الدراســـة

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطـــاع الكهرباء الأردني في مجالات التخطيط وتقييم الأداء والرقابة المالية واتخاذ القرارات. حيــث أن الاقتصاد الأردني كغيرة من الاقتصاديات في العالم بصورة عامة وقطاع الكهرباء بصورة خاصة، يواجه ظروف وتحديات اقتصادية ومالية متسارعة (مثل التــضخم، وقلـــة المـــوارد الاقتصادية، وزيادة عدد السكان) تتطلب الاهتمام بقدر اكبر بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية كوسيلة مهمة في توفير المعلومات الملائمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخـــاذ القـــرارات، بحيث تكون الوحدات الاقتصادية قادرة على مواجهة هذه التحديات ورسم السياسات المناسبة. ونظرا لأهمية قطاع الكهرباء في الاقتصاد الوطني فان الحاجة تزداد إلى ضرورة زيادة كفاءة هذا القطاع من خلال استعمال أساليب المحاسبة الإدارية الملائمة.

وتبرز أهمية الدارسة في كونها تتناول واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإداريـــة فـــي شركات قطاع الكهرباء في الأردن، حيث أنة لا توجد دراسات بحثت في هذا الموضوع على نطاق الأردن بالتطبيق على قطاع الكهرباء حسب علم الباحث. كما أن الدراسات السابقة تعالج الموضوع من زاوية واحدة هي درجة التطبيق، أما الدراسة الحالية فأنها ليست مقصورة على درجة التطبيق الفعلي فقط وإنما تتناول أيضا مزايا تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

وتنبع أهميه هذه الدراسة من أهميتها للجهات التالية:

أ) **إدارات شركات قطاع الكهرباء بشكل خاص والشركات المساهمة العامة بشكل عام:**

تخدم هذه الدراسة إدارة الشركات بما توفره من معلومات عن درجة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية مما قد يزيد الوعي بأهمية تلك الأساليب ويشجع على استخدامها، بالإضافة إلى معرفة مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية. وفي حالة أنها مستعمله فان هذه الدراسة تعزز استعمالها وإن لم تكن مستعمله فستشجع الدراسة على استعمالها، وإذا كان هناك معوقات تعوق استخدامها فيؤمل أن تقوم الإدارات بإزالتها.

ب) **مفوضية قطاع الكهرباء (هيئة تنظيم قطاع الكهرباء سابقاً):** نتائج الدراسة ستكون مفيدة للمفوضية لأنه يمكن أن تؤدي إلى تشجيع الشركات لإعادة النظر وتقييم أساليب المحاسبة الإدارية في ضوء ما تكشفه الدراسة حول التطبيق الفعلي لدى الشركات، وكذلك فان معرفة نواحي الضعف في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية سيكون مفيدا لزيادة الجهود والإمكانيات في أقسام المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء.

ج) **مراقبة الشركات:** أن نتائج الدراسة ستكون ذات فائدة لمراقب الشركات في معرفة مدى التطبيق الفعلي لأساليب المحاسبة الإدارية وتعميم النتائج على الشركات المساهمة العامة والتشجيع على استخدامها ومعرفة مزايا استخدامها. وان دراسة أساليب المحاسبة الإدارية ستودي إلى نجاح الشركات في اتخاذ قراراتها مما ينعكس على العاملين والمجتمع.

د) **الباحثيـــــن:** فان الدراسة توفر معلومات جديدة عن مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء واهم المزايا والعوامل التي تؤثر على تطبيقها مما يساعد في أجراء العديد من الدراسات الأخرى في هذا المجال.

محددات الدراسة

١. صغر حجم العينة فقد اقتصرت العينة على شركات قطاع الكهرباء المساهمة العامة، لذلك تنطبق نتائج هذه الدراسة على شركات قطاع الكهرباء المساهمة العامة وقد لا يمكن تعميم نتائج هذه الدراسة على الشركات المساهمة العامة في القطاعات الأخرى.

٢. ان الدراسة مقصورة على عدد من اساليب المحاسبة الادارية القابلة للتطبيق في عمليات التخطيط والرقابة المالية، ويرجع السبب في حصر نطاق الدراسة في هذه الاساليب هو ان المحاسبة الادارية يمكنها ان تساهم مساهمة كبيرة في وظيفتي التخطيط والرقابة المالية في الشركة، لذا اقتصرت الدراسة على الاساليب ذات الصلة الوثيقة بهاتين الوظيفتين.

الفصل الثاني

الإطار النظري

مقدمة عن قطاع الكهرباء في الأردن

الهيكل التنظيمي لقطاع الكهرباء في الأردن

تعريف المحاسبة الإدارية

أهداف نشاط المحاسبة الإدارية

تطور أساليب المحاسبة الإدارية

الوظائف الإدارية في الشركة وعلاقتها بأساليب المحاسبة الإدارية

أساليب المحاسبة الإدارية

مقدمــــة عن قطاع الكهرباء في الأردن

تم تقسيم قطاع الكهرباء في الأردن بعد عملية الخصخصة وإعادة الهيكلة تمشيا مـــع التطورات الاقتصادية على الصعيدين المحلي والعالمي، وبهدف توفير البيئة التنافسية المناسبة من خلال استقطاب الاستثمارات من قبل القطاع الخاص وزيادة مشاركته في إنشاء المشاريع الكهربائية لما يتميز به هذا القطاع من كفاءة إدارية عالية وقدرة على إدخال تقنيـــات جديـــدة ومتطورة في المشاريع الكهربائية، وإمكانية الالتزام بمعايير البيئة، إضافة إلى قدرتـــه علـــى توفير التمويل اللازم لمثل هذه المشاريع[٣].

ويضم قطاع الكهرباء في الأردن الشركات التالية[٤]:

١- شركة توليد الكهرباء المركزية المساهمة العامة : وأنيط بها مسؤولية توليد الكهرباء، حيث تمتلك جميع منشآت التوليد، وتديرها وتقوم بصيانتها وتشغيلها.

٢- شركة توزيع الكهرباء المساهمة العامة: وأنيط بها مسؤولية توزيع الكهرباء ؛ حيث تمتلك جميع منشآت التوزيع، وتديرها وتقوم بصيانتها وتشغيلها، أي أنها تقوم بشراء الطاقة الكهربائية من شركة الكهرباء الوطنية وتقوم ببيعها للمستهلكين الصغار والمصانع.

٣- شركة الكهرباء الوطنية المساهمة العامة: وتمتلك شبكة النقل الوطنية والمراقبة والتحكم وتتولى عملية إدارتهما وتشغيلهما، وأنيط بها مسؤولية شراء الطاقة الكهربائية من شركات التوليد وبيعها إلى شركات التوزيع والشركات الصناعية الكبرى التي تتغذى من شبكة النقل الوطنية، بالإضافة إلى ذلك تتولى الشركة مسؤوليات الربط الكهربائي مع الدول المجاورة.

٤- شركة السمرا لتوليد الكهرباء المساهمة العامة: حيث اتخذ مجلس الوزراء الاردني قبـــل

---

3 التقرير السنوي ٢٠٠٢، شركة الكهرباء الوطنية المساهمة العامة، قسم المحاسبة الإدارية.

4 **Web Site**: http://WWW.NEPCO.JO

نهاية عام ٢٠٠٢ قراراً بتكليف شركة توليد الكهرباء المركزية بتنفيذ مشروع محطـة توليـد السمرا بقدرة (٣٠٠) م.و[5]، كدورة مركبة تحرق الغاز الطبيعي، وقامت شركة توليد الكهرباء المركزية بتحضير المواصفات الفنية والتجارية اللازمة لإنشاء المحطة ، حيث تـم تأسـيس شركة السمرا لتوليد الكهرباء بتاريخ ٢٠٠٤/٨/٧ كشركة توليد مساهمة خاصة. باشرت شركة توليد السمرا بتنفيذ مشروع المحطة، لتعمل بكامل قدرتها كوحدة دورة مركبة تحـرق الغـاز الطبيعي . بلغ توليد المحطة خلال عام ٢٠٠٥ (٣٠) ج.و.س[6]، وشكل ما نسبته (٠,٣%) من كامل إنتاج الطاقة الكهربائية في المملكة.

٥- شركة الكهرباء الأردنية المساهمة العامة. بدأت الشركة أعمالها بتـاريخ ١٩٣٨/٣/١٥ تحت اسم "شركة كهرباء عمان" وذلك بهدف إدخال الطاقة الكهربائية إلى مدينة عمان حيـث منحت الشركة عطاء إنارة شوارع عمان بالمصابيح الكهربائية و كانت الشركة تقوم بتوليـد وتوزيع الطاقة الكهربائية داخل حدود مدينة عمان ، وفي عام ١٩٤٥ تم تغيير اسـم الشركة ليصبح " شركة الكهرباء الأردنية " ومنحت امتيازاً لمواجهـة المتطلبات المتنامية لمـدينتي عمان والزرقاء وتوسع الامتياز ليشمل مناطق وادي السير في عام ١٩٥٨ وصـويلح عـام ١٩٦١ والسلط عام ١٩٦٧ ومأدبا عام ١٩٧٢. وتقوم الشركة حالياً بشراء الطاقة الكهربائيـة من شركة الكهرباء الوطنية.

٦- شركة كهرباء محافظة اربد المساهمة العامة: تأسست شركة كهرباء إربد في عام ١٩٥٧ ومنحت امتيازاً تحت اسم "شركة كهرباء لواء عجلون " وفي عام ١٩٦٧ تم تغيير اسم الشركة ليصبح "شركة كهرباء محافظة إربد المساهمة العامة المحدودة " لتزويد شمال المملكة

---

[5] م.و تعني ميجاواط وتساوي ألف كيلو واط حسب التقرير السنوي لشركة الكهرباء الوطنية لعام ٢٠٠٥.

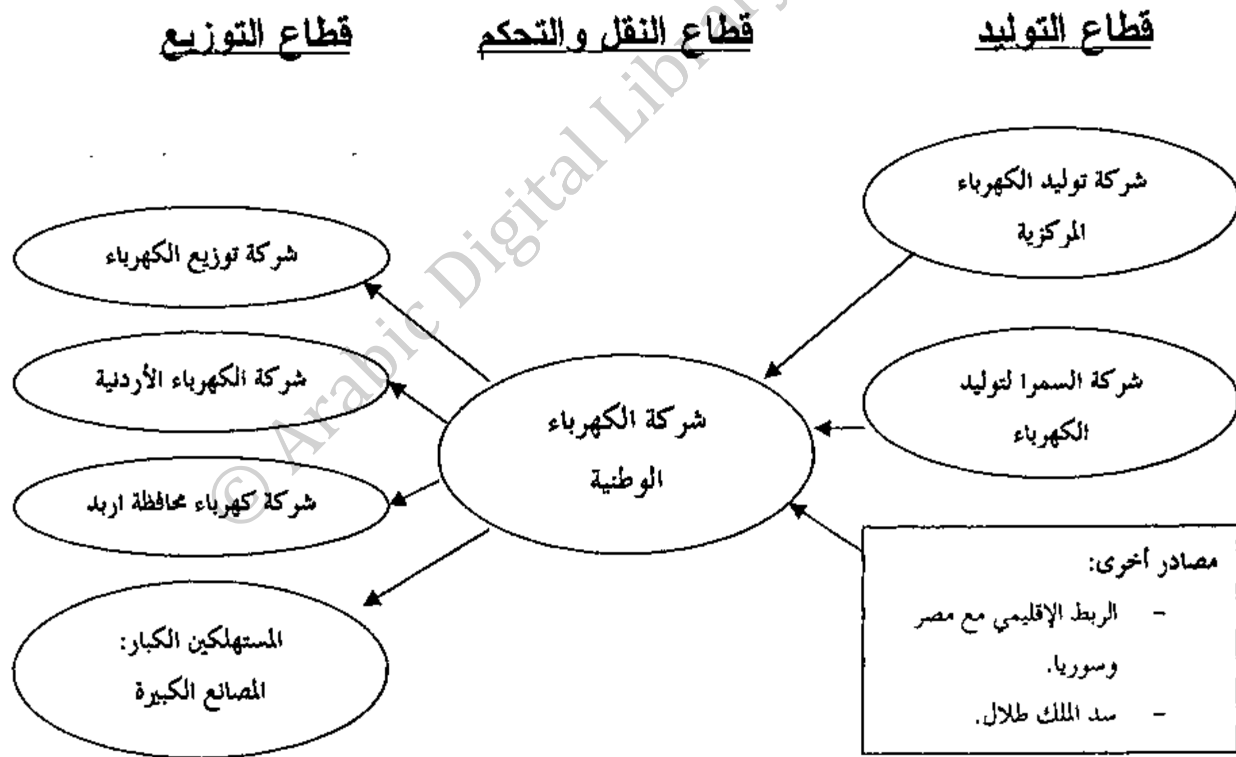
[6] ج.و.س تعني جيجا واط ساعة وتساوي مليون كيلو واط ساعة أو ألف م.و.س حسب التقرير السنوي لشركة الكهرباء الوطنية لعام ٢٠٠٥.

بالطاقة الكهربائية وكانت الشركة تقوم بتوليد ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية إلى أن تم ربطها بالشبكة الوطنية عام ١٩٧٩ حيث تقوم الشركة بشراء الطاقة الكهربائية من شبكة نقل الطاقة الكهربائية التابعة لشركة الكهرباء الوطنية لتوزيعها على المستهلكين في مناطق محافظات الشمال والتي تشمل اربد وعجلون والمفرق وجرش.

والشكل (٢-١) عبارة عن رسم تخطيطي لقطاع الكهرباء في الأردن يبين المراحل المختلفة التي تمر بها عملية توليد ونقل وتوزيع الكهرباء.

الشكل رقم (٢-١)

رسم تخطيطي لقطاع الكهرباء في الأردن[7].



7 من اعداد الباحث.

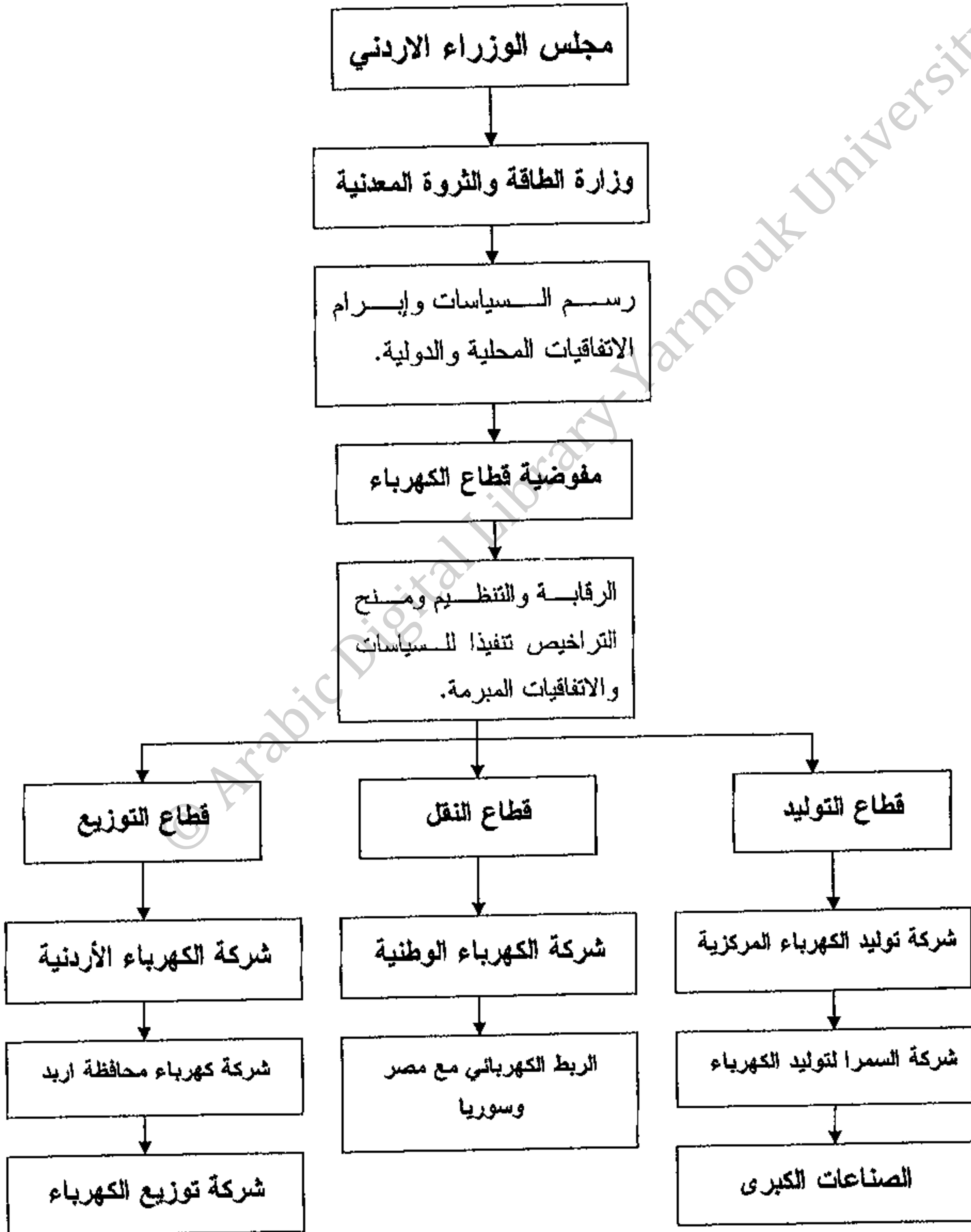
الهيكل التنظيمي لقطاع الكهرباء في الأردن[8]:

يهدف قطاع الكهرباء في الأردن إلى توفير الطاقة الكهربائية الآمنة، والمحافظة على اعتمادية النظام الكهربائي، واستمرارية تزويد المستهلكين بالطاقة الكهربائية المطلوبة وبأسعار اقتصادية تبعاً للمعايير الدولية ومتطلبات البيئة، وتبادل الطاقة الكهربائية مع الدول الأخرى، وترسيخ العمل المؤسسي في القطاع، والاستثمار الأمثل للبنية التحتية لشبكة النقل الكهربائي لخدمة المجتمع، والمساهمة في نقل التكنولوجيا واجتذاب الاستثمارات الوطنية والأجنبية في قطاع الكهرباء، وخلق فرص عمل للكفاءات الوطنية، وفيما يلي الشكل رقم (٢ – ٢) يبين الهيكل التنظيمي لقطاع الكهرباء في الاردن.

Web Site: http://WWW.NEPCO.JO [8]

الشكل رقم (٢-٢)

الهيكل التنظيمي لقطاع الكهرباء في الأردن[٩].



[٩] Web Site: http://WWW.NEPCO.JO ، وتم تطويره من قبل الباحث.

تعريف المحاسبة الإدارية:

لقد تطورت وظيفة المحاسبة الإدارية واتسعت أهدافها بتطور النشاط الاقتصادي والتكنولوجي، وارتقت لتصبح أحدى الوظائف الأساسية للشركة حالها حال إدارة الإنتاج وإدارة التسويق وإدارة الأفراد. وان هذه الإدارة لم تعد تسعى إلى توفير الأموال اللازمة لتلبية النشاط الاقتصادي للشركة، بل اتسع مهامها ليشمل تنظيم مجرى الأموال والتخطيط لها والرقابة عليها ووضع القرارات الإدارية لاختيار البديل الملائم الذي يحقق أهداف الإطراف المتعارضة في المنشاة (آل ادم والرزق، ٢٠٠٦، ص٧).

يرى (Hilton, 2001, P.4) بان المحاسبة الإدارية هي عبارة عن نظام معلومات شامل لخدمة وظائف الإدارة المختلفة من توضيح وقياس، وتحليل وتفسير، وتوفير البيانات اللازمة لتلبية احتياجات الإدارة وخدمة تحقيق أهدافها وصنع قراراتها.

ويرى (Mowen and Hansen, 2006, P.4) أن المحاسبة الإدارية " هي عملية توفير المعلومات المحاسبية للمستخدمين الداخليين في الشركة من اجل المساعدة في اتخاذ القرارات وهي نظام المحاسبة الداخلي في الشركة ".

و في حين يرى (Horngren *et al.*, 2000, P.2) " أن المحاسبة الإدارية هي عملية قياس وتوفير للمعلومات المالية وغير المالية التي تساعد الإدارة في أنجاز أهداف الشركة ".

ويمكن تعريف المحاسبة الإدارية " بأنها مجموعة المبادئ والوسائل المناسبة لتحليل البيانات التاريخية والمستقبلة لمساعدة الإدارة في تحديد الأهداف الاقتصادية للمنشاة ووضع الخطط، واتخاذ القرارات الرشيدة لتحقيق هذه الأهداف ". (أبو حشيش، ٢٠٠٥، ص٢٣).

مما سبق يتضح لنا انه ليس هناك تعريف ثابت ومحدد لنشاط المحاسبة الإدارية بسبب شموليتها من ناحية، ومواكبتها لكل التطورات التكنولوجية من ناحية أخرى، لذا فان تعدد التعاريف يرجع إلى رغبة كل كاتب في أبراز بعض النواحي من أنشطتها على حساب الأنشطة الأخرى، وهم متفقون جميعا على أن المحاسبة الإدارية تعتبر جزاء لا يتجزأ من العملية الإدارية، والمحاسبون الإداريون أعضاء استراتيجيون في الفريق الإداري لأي شركة.

ويمكن تعريف المحاسبة الإدارية من وجهة نظر الباحث بأنها مجموعة من الوسائل والأساليب المناسبة لجمع البيانات المالية وغير المالية وتحليلها لتلبية احتياجات الإدارة في تحقيق أهداف الشركة، والتخطيط للأموال اللازمة والرقابة عليها بحيث يمكن اتخاذ القرارات على أساس علمي سليم .

أهداف نشاط المحاسبة الإدارية

تهدف المحاسبة الإدارية (المحاسبة في خدمة الإدارة) إلى مد الإدارة والعاملين بالشركة بالبيانات والمعلومات التي تساهم في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تتعلق بأي أمر من أمور الشركة أو مشكلة من المشاكل التي تواجه الشركة والتي يحتاج حلها إلى بيانات ومعلومات عديدة وذات طبيعة غير متجانسة. ويمكن الحصول على معظم البيانات التي تحتاج إليها الإدارة من النظام المحاسبي المستخدم بالشركة، كما أن هناك بيانات أخرى تحتاج إليها الإدارة لا يمكن الحصول عليها من النظام المحاسبي ولا تدخل داخل نطاق نظام إنتاج البيانات المالية ولكنها تعتبر جزءاً أساسياً من الوظيفة المحاسبية. وتدخل كلاً من البيانات المالية وغير المالية التي يمكن الحصول عليها من خارج النظام المحاسبي داخل نطاق أساليب المحاسبة الإدارية (الهامي، ١٩٨٥، ص١٤).

ويهدف نشاط المحاسبة الإدارية إلى تحقيق الأهداف والغايات الرئيسية في أي شركة، ويرى (Hilton, 2001, P.6)، و(الحارس، ٢٠٠٤، ص٢٨)، أن أهم هذه الأهداف والغايات هي:

١- توفير المعلومات اللازمة التي تحتاجها إدارة الشركة لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة والقيام بعملية التخطيط. ولا يقتصر دور المحاسبة الإدارية على توفير المعلومات فحسب، بل يعتبر المحاسب الإداري عضوا مهما في الفريق الإداري لأي شركة.

٢- مساعدة المديرين في توجيه عمليات المنشاة والرقابة عليها. وهنا على المحاسبة الإدارية أن تتأكد من اشتراك المديرين في صياغة الأهداف وتوصيلها إلى جميع المستويات الإدارية وتقديم تقارير دورية حتى يستطيع كل مدير معرفة إنجازاته، وفي حال حدوث أي مشاكل أثناء التنفيذ فانه يجب الإفصاح عنها بالسرعة الممكنة حتى يمكن تصحيح مسار العمل.

٣- العمل على تحفيز المديرين والعاملين بما يخدم أهداف الشركة. وذلك من خلال التحليل المالي للانحرافات وتقييمها وتحديد مدى الدقة في وصول المعلومات في الوقت المناسب والتكلفة الملائمة طبقا لنوع النشاط ومكافأة المبدعين والمنفذين لخططهم بشكلها الفعلي.

٤- تقييم الأداء والتأكد من كفاءة العاملين في تحقيق الأهداف بأقل تكلفة ممكنة.

٥- تقييم الوضع التنافسي للشركة والعمل مع باقي الفريق الإداري لضمان استمرارية الميزة التنافسية للمنشاة على المدى البعيد.

٦- المساهمة في عمل القرارات الاستثمارية والتخطيط للأموال اللازمة والرقابة عليها بما يضمن تحقيق الإرباح المناسبة.

٧- تقديم الخدمات الاستشارية والمعلومات للمستويات الإدارية المختلفة داخل الشركة، وقياس أداء مراكز المسؤولية.

تطور أساليب المحاسبة الإدارية:

ظهرت المحاسبة الإدارية للوجود نتيجة لمتطلبات الظروف المحيطة بالمحاسبة، من حيث أعداد بيانات محاسبية واستقصاء المعلومات لتلبية متطلبات الأطراف المختلفة في الشركة ذات المصالح المتعارضة سواء داخل الشركة أو خارجها، وبعد ذلك بداءت بالتطور والتقدم من خلال ظهور الأساليب الحديثة والمتنوعة التي تساعد الإدارة في صنع القرارات والتخطيط والرقابة لجميع النشاطات داخل الشركة وخارجها، حتى أصبحت في وقتنا الحاضر من أهم العلوم الإدارية في أي شركة، وأصبحت كغيرها من الإدارات داخل الشركة.

كان الطلب على معلومات المحاسبة الإدارية في الماضي قاصراً على استخدامها في رسم الخطط والسياسات البديلة لتحقيق أقصى قدر ممكن من إنتاجية الموارد ومن ثم الربحية ، حيث كانت الوحدات الاقتصادية تركز جهودها على تحقيق هذا الهدف ولم يكن هناك تنافس على الموارد والأسواق بالصورة التي نشهدها في عصرنا الحاضر، بينما الظروف البيئية المعاصرة والمتوقعة في المستقبل التي تعمل فيها الوحدات الاقتصادية كافة هي بيئة تنافسية مفتوحة على المستويين المحلي والدولي وتقتضي ضرورة التركيز الشديد على الجودة والتكلفة والربح ورضاء العميل والمسؤولية الاجتماعية لضمان البقاء والاستمرار ومسايرة الركب، ويكون تحقيق هذه الأهداف مرهون باتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية بصورة صحيحة وملائمة وفي الوقت المناسب(أبو زيد، ومرعي، ٢٠٠٤، ص٢٤١).

وتطورت المحاسبة الإدارية لمرحله تفوق مهمتها الأساسية من حيث تهيئـة القـوائم المالية وسبل استخدامها لتصبح في الوقت ذاته الجهة التي تجمع البيانات وتعـد المعلومـات للإطراف الداخلية في الشركة. وبدا التركيز على الناحية الكمية كالتحليل المالي، والتخطـيط لاستخدام الموارد المالية، فبذلك تميزت المحاسبة الإدارية وأساليبها بمعالجة المـشكلات مـن وجهة نظر إدارة الشركة (آل ادم والرزق، ٢٠٠٦، ص ١٣).

ويرى (الحارس، ٢٠٠٤، ص٣٤) أن تطور المحاسبة الإدارية يقصد به تطور نوعية وجودة المعلومات التي تحتاجها إدارة المنشاة في الوقت الحاضر لمساعدة المديرين في مختلف المستويات الإدارية داخل المنشاة في اتخاذ القرارات التي تقع ضمن مجالات التخطيط طويل الأجل، والتنظيم، والتوجيه، وتوزيع الموارد، وتقييم الأداء والرقابة.

ويتضح مما سبق أن أساليب المحاسبة الإدارية ظهرت منذ العـصور الـسابقة علـى أشكال مختلفة وبداءت بالتطور حتى ازدادت وتنوعت نتيجة للتطور التكنولوجي والاقتصادي، والمنافسة في البيئة الخارجية لمساعدة الإدارة في صنع القرارات الملائمة والتخطيط الـسليم والرقابة، ومع تطور الصناعة والتكنولوجيا ظهرت أساليب حديثة ومتطـورة تواكـب هـذا التطور وتساهم في تقديم المعلومات من مختلف المصادر للجهات المختلفة داخل الشركة فـي الوقت المناسب.

الوظائف الإدارية في الشركة وعلاقتها بأساليب المحاسبة الإدارية:

تعتبر المحاسبة الإدارية احد أقسام علم المحاسبة وتبحث في دراسة البيانات المحاسبية اللازمة لإدارة الشركة وعلاقتها بعملية اتخاذ القرارات الإدارية ودمج الاثنين في إطار عـام يرتكز على وظيفتي التخطيط والرقابة بهدف تحقيق أهداف الشركة بأقل تكلفة وأكثر إنتاجيـة وأعظم ربحية. من هذا المنطلق فان المحاسبة الإدارية تقدم من خلال تقاريرها بيانات فعليـة

وتقديرية عن أعمال الشركة إلى المديرين في مختلف المستويات الإدارية داخل المنشاة وذلك لتمكنهم من القيام بوظائفهم الإدارية الرئيسية من ناحية، وتحقيق الأهداف الرئيسية للشركة بأعلى كفاءة ممكنة من ناحية أخرى (الحارس، ٢٠٠٤، ص٢١).

ويبين (Hilton, 2001, P.5) أن الوظائف الإدارية التي يجب على الإدارة الاهتمام بها ومتابعتها بشكل يومي وهي باختصار:

- اتخاذ القرارات: وذلك من خلال اتخاذ القرار الملائم من البدائل المتوفرة.
- التخطيط: وذلك من خلال وضع وصف مالي وتشغيلي لجميع أنشطة الشركة ومشاريعها المتوقعة.
- توجيه الأنشطة التشغيلية: وذلك من خلال وضع خطط يومية لإنجاز أعمال الشركة ومشاريعها ومتابعتها والإشراف عليها وتصحيح الانحرافات ومنع حدوث مشاكل في التطبيق لضمان أنجاز كل شخص المهام ألموكله إليه.
- الرقابة: وذلك من خلال مقارنة الأداء المتوقع مع الأداء الفعلي وضمان أن الأنشطة والمشاريع تم إنجازها كما هو مخطط لها لتحقيق أهداف الشركة.

وحدد (أبو حشيش، ٢٠٠٥، ص٢٥) أن الوظائف الإدارية في أي منشاة يمكن أن تنقسم إلى وظيفتين أساسيتين تشملان الوظائف الأخرى الفرعية هما: التخطيط والرقابة. ويرى أن التخطيط هو تحديد الأهداف ورسم السياسات وتقرير أوجه النشاط المستقبلية اللازمة لتحقيق الأهداف، أي أن قرارات التخطيط هي اختيار بين خطط بديلة بحيث يتحقق أحسن مستوى لأهداف المنشاة. أما الرقابة فتعنى بالتأكد من أن التنفيذ الفعلي يطابق الخطط الموضوعة ومن ثم اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة لرد التنفيذ الفعلي إلى الخطط الموضوعة في حال وجود انحرافات عن الخطط.

وبين (أبو زيد، ومرعي، ٢٠٠٤، ص٢١) أن معلومات المحاسبة الإدارية تخدم الإدارة في اتخاذ القرارات التخطيطية والتنظيمية والرقابية، وبجانب ذلك تلعب المحاسبة الإدارية دوراً رائداً في وضع خصائص معينة للأداء المالي، ويبرز الدور الجوهري للمحاسبة الإدارية بدرجة اكبر في التخطيط قصير الأجل حيث تكون الأهداف قد حددت تماما، وتحقق الميزانيات التقديرية تكامل الخطة الكلية للشركة، وتساعد معلومات المحاسبة الإدارية في التخطيط بفاعلية وتركيز الانتباه على الانحرافات عن الخطط، وتوجية العمليات، ودراسة حلول المشاكل، ولا يقتصر اهتمام المحاسبة الإدارية على المعلومات المالية فقد تتضمن تقاريرها معلومات غير مالية بهدف مساعدة الإدارة في تفهم الحقائق.

وفي بيئة الأعمال التنافسية لا تستطيع أي منشاة أن ترفع الأسعار أو تزيد حجم مبيعاتها أو تكلفة الخدمات، ولكن كل شركة تحاول أن تزيد أرباحها عن طريق تخفيض التكاليف وتتطلب الرقابة المنتظمة على التكاليف. ويرى (أبو زيد والدهراوي، ١٩٩٩، ص٩٧) انه يجب على الإدارة أن تتفهم طبيعة وسلوك التكاليف المعينة متى وأين تتحمل هذه التكاليف ومن المسئول عنها. ويجب أن تكون قادرة على دمج توقعات التكاليف في الخطط المستقبلية للعمليات. وان تقارن التكاليف المخططة بالتكاليف الفعلية وتحليل الانحرافات للتعرف على أسبابها وتتخذ الإجراءات التصحيحية اللازمة للحد من هذه الاختلافات ما أمكن ذلك. وتحتاج الإدارة إلى التغذية العكسية للمعلومات عن الخطط والموازنات للتأكد من توافق الأداء الفعلي مع الخطط الموضوعة، أو بمعنى آخر تتأكد من تحقيق أهداف المنشاة.

وقد حدد (آل ادم و الرزق، ٢٠٠٦، ص١٦-٢١) أن عملية التخطيط من وجهة نظر المحاسبة الإدارية تنقسم إلى المراحل التالية:

- **تحديد الأهداف:** حيث أن الإدارة تقوم بتحديد الأهداف طبقا للموارد المتاحة. ومن هنا يبداء دور المحاسبة الإدارية في ترجمة الأهداف من صيغتها الوصفية إلى صورة كمية، باستخدام بيانات محاسبية وسبل رياضية وإحصائية للتنبؤ واستنتاج معلومات تساعد على قياس اثر تحقيق الأهداف على زيادة الربحية وزيادة قيمة المنشاة. وعلى هذا الأساس يتم تحديد أهمية كل هدف وأولويته بالنسبة للأهداف الأخرى.
- **دراسة التنبؤات:** وبعد تحديد الأهداف تقوم الإدارة بدراسة كل السبل الممكنة بغية أقرار الهدف الملائم. أما دور المحاسبة الإدارية فانه ينحصر في دراسة السبل التي تحددها الإدارة بأساليب كمية، وذلك باستخدام مؤشرات ونظم معلومات في ترجمتها إلى قيم مالية باستخدام معادلات رياضية وأساليب إحصائية في التنبؤ، مثل استخدام نقطة التعادل لتخطيط ربحية المنشاة.
- **تجميع الموارد:** وتقوم الإدارة بتحديد الاحتياجات المالية ودراسة مصادرها ومقارنة عائد الاستثمار بتكلفتها في ضوء المراحل السابقة. أما المحاسبة الإدارية فأنها تقوم بأعداد قوائم تفصيلية للاحتياجات المالية المستقبلية، وكذلك تحديد التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من المشروع طيلة فترة الخطة، وربط هذه التدفقات بالموازنات الرأسمالية واحتساب تكلفة الفرصة البديلة لكل مشروع استثماري.
- **ترتيب بدائل الاستثمار:** في ضوء المعدلات والمؤشرات المحددة في المرحلة السابقة تقوم الإدارة بدراسة اتجاهات كل بديل وتحديد مستوى أهميته، فبذلك يتم تحديد السياسات المالية ومفاهيمهم لأجل ترشيد الإدارات الأخرى بتقدير احتياجاتهم. أما دور المحاسبة الإدارية فانه ينحصر في وضع المعدلات التقديرية لكل الأنشطة التي تساهم في تحقيق الهدف، وذلك بترجمة البدائل والسياسات المذكورة أنفاً إلى موازنات

تخطيطية بحيث يتم تصوير قائمة المركز المالي التقديري، فضلا عن أعداد كشف لمجرى النقد لكل بديل وقائمة لمصادر الأموال المحددة لكل بديل وأوجه استخدام الأموال.

- **وضع الخطط وسياسات العمل:** وأخيراً فإن الإدارة تقوم بصياغة الإجراءات والقواعد التي تحقق تنفيذ البديل الأول أو البديل المختار. أما بالنسبة للمحاسبة الإدارية فأنها تقوم بوضع معدلات الأداء وربط وتنسيق تلك المعدلات بين مختلف الأنشطة وتسجيل ذلك على مستوى الإدارة وعلى مستوى الأفراد لأجل تحقيق مفاهيم محاسبة المسؤولية، وان ذلك يحقق اكتشاف مصادر الانحراف حالة حدوثه وأعلام الإدارة بذلك بغية اتخاذ قرار التصحيح، وهذا ما يسمى الإدارة بالاستثناء.

وبينما يرى (الكفراوي، ٢٠٠٤، ص٣٦) أن عملية الرقابة المالية من وجهة نظر المحاسبة الإدارية تنقسم إلى المراحل التالية:

- **وجود أهداف محددة مسبقاً:** حيث انه من المسلم به أن الرقابة لا توجد إلا حيث توجد أهداف محددة مسبقاً، قد تكون في صورة خطة أو سياسة أو معيار أو نمط، فاللوائح المالية وقوانين ربط الموازنة وما تتضمنه من قواعد وضوابط، وكذلك التكاليف المعيارية ومعدلات الأداء المعيارية، أهداف محدده مسبقا يتم على أساسها الرقابة.
- **قياس الأداء الفعلي:** ويتم قياس أو تقدير الأداء الفعلي عادة بالاعتماد على ما توفره النظم المحاسبية والأساليب الإحصائية من بيانات ومعلومات.
- **مقارنة الأداء الفعلي بالمستهدف:** ويتم مقارنة الأداء الفعلي بالمستهدف لتحديد الخطاء والانحراف ليس هذا فحسب بل لتمكين الإدارة من التنبؤ بالنتائج المستقبلة، وجعلها قادرة على مجابهة الأخطاء بالمستقبل لإجراء التصويب اللازم.

- **اتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح الانحرافات:** وأخيراً فإن اتخاذ القرار لتصحيح انحراف ما يتوقف على البيانات والمعلومات المتاحة عن الأهداف المحددة مسبقاً وقياس الأداء الفعلي ومقارنة ذلك الأداء الفعلي بالهدف المخطط فان تحليل الانحراف وبيان أسبابه يساعدان على تقدير الموقف واتخاذ القرار المناسب الذي يجب أن يكون في الوقت المناسب، ومحدداً بوضوح نوع التصحيح المطلوب أخذاً جميع الظروف المحيطة بالقرار.

لقد اختلف الكتاب والباحثون في تحديد الوظائف الإدارية وعلاقتها بأساليب المحاسبة الإدارية، حيث يميل البعض إلى حصر هذه الوظائف في نطاق محدود لتشمل الوظائف المتخصصة بالتخطيط، والتنظيم، والإشراف، والرقابة. وهناك من يرى تحديد تلك الوظائف على أساس تزويد الشركة بما يلزمها من الموارد لإدارة الإنتاج، وتجهيز الأموال واستثمارها، وتنمية الكفاءات الإدارية، ومكافأة العاملين، والشؤون الإدارية والبحوث والخدمات. ومهما تكن تصنيف الوظائف الإدارية في الشركة فانه لا يمكن أن تحقق أهداف الإدارة بدون الدور الذي تقوم به أساليب المحاسبة الإدارية في كل وظيفة، حيث تقوم المحاسبة الإدارية بتحليل وعرض البيانات المحاسبية على شكل نظم معلومات لترشيد عملية صنع القرارات الإدارية لمختلف الوظائف الإدارية. لذا فان أي تحليل للوظائف الإدارية في أي شركة يبرز دور أساليب المحاسبة الإدارية على نحو فعال ومؤثر في أدائها. فالعلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية والوظائف الإدارية تقع في حكم الاندماج والتكامل، لذا سميت المعرفة المحاسبية التي تهتم بهذا الشأن بالمحاسبة الإدارية.

أساليب المحاسبة الإداريـــــة

تم تحديد أساليب المحاسبة الإدارية على ضوء أهميتها وفائدتها في عمليتي التخطـــيط والرقابة كالتالي:

أولاً: أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط، وتضم تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح، والموازنات التخطيطية، والموازنـــات الرأســمالية، وتحليـــل الحـــساسية، والبرمجة الخطية، ونظام التكاليف المبني على الأنشطة، والتحليل التفاضلي، وأساليب التنبـــؤ بالمبيعات، وطرق تسعير المنتجات أو الخدمات.

ثانياً: أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة المالية، وتضم التكاليف المعياريـــة وتحليل الانحرافات، وتقارير الأداء، ومحاسبة المسؤولية، وأسعار التحويل، وبطاقة العلامات المتوازنة، والتحليل المالي لبيانات القوائم المالية، ونظام إدارة الجودة الشاملة،

أولاً: أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط:

يرى (Mowen and Hansen, 2006, P.5) إن التخطيط هو عبارة عن عملية وضـــع الأهداف والإغراض، وتحديد الطرق لإنجاز هذه الأهداف، واتخاذ الإجراءات اللازمة في ظل بدائل تحقيق هذه الأهداف. ويتطلب النجاح في عملية التخطيط القدرة فـــي الحـــصول علـــى المعلومات الضرورية ومعالجتها لاستخدامها في وضع خطط تتطابق مـــع حاجـــة الـــشركة وظروفها، ومن الأمور الهامة التي يجب مراعاتها في عمليـــة التخطـــيط التغيـــرات البيئيـــة كالتكنولوجيا، والسياسات الحكومية، والوضع الاقتصادي، والمنافسة، والثقافـــة الاجتماعيـــة، والموارد المتاحة. وهي من أهم الوظائف الإدارية وتعتبر بداية العملية الإدارية ويبنى عليهـــا عملية الرقابة واتخاذ القرارات.

تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح (تحليل التعادل):

يعد تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح من أدوات التخطيط، والتي تساعد الإدارة في تخطيط الإنتاج بما يمكن من الوصول إلى الاستغلال الأفضل للموارد المتاحة في الأجل القصير، ويمكن أن يساهم كذلك في ترشيد إدارة هذه الموارد وما يرتبط بها من تكلفة ثابتة، وذلك من خلال توفير إجابة للعديد من الاستفسارات التي تتعلق بحجم النشاط اللازم لتحقيق التعادل، وتأثير التغير في سعر البيع أو الخدمة على الأرباح، واثر التغير في التكلفة الثابتة من خلال إضافة قسم جديد أو أحلال قسم محل قسم أخر أو إلغاء وجود قسم أو غيرها على نقطة التعادل وحجم الأعمال، وغيرها من التساؤلات (جمعة وآخرون، ٢٠٠٠، ص٦٣).

ويساعد تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح الإدارة في دراسة تأثير التغير في حجم الأعمال على التكاليف والإيرادات والأرباح، وكذلك اختبار العلاقات المتبادلة ما بين التكاليف، والإيرادات، وأسعار البيع، وحجم الإنتاج والأرباح، ويعتمد تحليل علاقة الربح والتكلفة وحجم الأعمال على البيانات المقدمة من قبل المحاسبة الإدارية، حيث أن التكاليف الكلية يتم فصلها إلى التكاليف المتغيرة والتي تتغير بتغير مستوى الإنتاج، والتكاليف الثابتة والتي لا تتغير بتغير مستوى الإنتاج، والتكاليف المختلطة حيث يكون قسم منها ثابت والقسم الآخر متغير (Hilton, 2001, P.320).

إن بداية تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح تتم عادة بتحديد ما يسمى بنقطة التعادل، والتي تمثل حجم النشاط الذي تتعادل فيه الإيرادات الكلية للشركة مع التكاليف الكلية (الثابتة والمتغيرة)، أي أنها حجم النشاط الذي لا تحقق الشركة عنده أي ربح أو خسارة، وتعود أهمية تحديد هذا الحجم إلى انه يمثل الحد الأدنى لمستوى النشاط الذي يمكن قبوله،

ويعرف كذلك بأنه الحجم الذي يتساوى عنده عائد المساهمة مع التكاليف الثابتة (Hilton, 2001, P.320)، ويمكن حساب نقطة التعادل بعدة طرق وهي الطريقة البيانية، وطريقة المعادلة، وطريقة هامش المساهمة بالإضافة إلى حساب هامش الأمان الذي يمثل الفرق بين إجمالي المبيعات المقدرة وإجمالي المبيعات عند نقطة التعادل، والرفع التشغيلي القائم على قسمة هامش المساهمة على صافي الربح.

الموازنات التخطيطية:

تعتبر الموازنات التخطيطية(الموازنات التقديرية أو الرقابية) من أهم أدوات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، ولا يقتصر أعدادها على الشركات التجارية أو الصناعية أو الخدمية فحسب وإنما تتعداها إلى كافة الأنشطة والمجالات الاقتصادية مثل الفعاليات الحكومية والمؤسسات غير الهادفة للربح وغيرها (الحارس، ٢٠٠٤، ص٢٨٧). وهناك العديد من التعريفات للموازنات التخطيطية منها " تعبير رقمي مقترح من قبل الإدارة لفترة مستقبلية عن الخطط المراد تطبيقها في المستقبل، وتعد لكل قسم من أقسام المشروع باعتباره وحده واحده " (Horngren *et al*., 2002, P.176)، ويجب أن تكون نظرة الإدارة في وضعها للخطط شاملة ومستقبلية، آخذة بالاعتبار الظروف المحتملة مستقبلاً، وحاجات الزبائن، والتطور التكنولوجي، والعوامل الاقتصادية المسيطرة، ويرى (الرجبي، ٢٠٠٤، ص ١٨٥) أن المسميات العديدة للموازنات مثل الموازنة التخطيطية، والموازنة التقديرية، والموازنات الرقابية ما هي إلا مؤشرات على الجوانب والأركان المختلفة للموازنة، فكلمة تخطيطية تشير أن الموازنة تحتوي على بيانات عن الخطة التي اعتمدتها المنشأة، وتقديرية تعني أن البيانات التي تحتويها الموازنة هي بيانات لم تحدث بعد وأنها متوقعة، وأن صفة الرقابة تعني أن بيانات الموازنة تستخدم في الرقابة وقياس الأداء الفعلي.

وتوجد عدة أنواع من الموازنات تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها وهي، من حيث: الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة هناك الموازنات طويلة الأجل والتي تغطي فترة زمنية تزيد عن السنة، وموازنات قصيرة الأجل والتي تغطي فترة لا تزيد عن سنة، وتقسم الموازنة السنوية عادة إما على أساس شهري أو على أساس سنوي، وقد تزايد استخدام ما يعرف بالموازنة المستمرة والتي تعد عن (١٢) شهر قادمة وكلما انقضى شهر (أو ربع سنة) يجري إضافة الشهر أو (ربع السنة) المقابل له في السنة التالية، ومن شأن استخدام مثل هذه الموازنات حث الإدارة وإجبارها على التفكير المستمر في موازنة الإثني عشر شهراً القادمة (Mowen and Hansen, 2006, 312).

وتقسم الموازنات من حيث حجم النشاط، الى الموازنات الثابتة والتي تعد مرة واحدة في السنة، على أساس حجم نشاط معين، والموازنات المرنة فهي في حقيقتها عدة موازنات مؤسسة على أحجام نشاط مختلفة، وهي مصممة بحيث يمكن تعديل بيانات الموازنة طبقاً للتغير في حجم النشاط (أبو حشيش، ٢٠٠٥، ص ٣٩٨).

ومن حيث نطاق الموازنة، فهناك الموازنات الوظيفية (التشغيلية) والموازنة الرئيسية (الشاملة)، حيث تهدف الموازنات الوظيفية إلى تغطية أداء الأقسام والوحدات الإدارية كل على حدة، أما الموازنة الرئيسية فتلخص الموازنات التشغيلية في موازنة عامة للمنشأة بالإضافة إلى الموازنات المالية والتي تشمل موازنة الدخل التقديرية، وقائمة المركز المالي التقديرية، وقائمة التدفقات النقدية التقديرية، وموازنة الإنفاق الرأسمالي، (الرجبي، ٢٠٠٤، ص ١٨٩).

ومن حيث المستوى الوظيفي، فهناك الموازنة الاستراتيجية، والتي تمثل ترجمة الأهداف الاستراتيجية للمنشأة مثل حصتها في السوق، وتوضع عادة من الإدارة العليا، وتغطي فترات تتراوح من (٥ – ١٠) سنوات، وتكون إجمالية، والموازنة المرحلية، وتمثل ترجمة

الأهداف المرحلية التي يتم وضعها من الإدارة الوسطى في الشركة، مثل عملية اختيار المورد المناسب لشراء المواد الخام، وتمتد لفترة زمنية من (٢ – ٥) سنوات، وتكون أكثر تفصيلاً من الموازنة الاستراتيجية، والموازنة التشغيلية، وتمثل ترجمة للأهداف التشغيلية التي توضع من الإدارة الدنيا، مثل تحديد كمية الإنتاج اليومي المطلوبة، وتغطي سنة واحدة، وتمتاز عن الموازنات السابقة بالتفصيل لمختلف الأنشطة المنوي القيام بها خلال الفترة القادمة (أبو نصار، ٢٠٠٣).

ومن حيث الأسلوب، فهناك الموازنات التقليدية، وتعتمد على تقديرات الموازنات السابقة مع إجراء تعديلات بالزيادة أو بالتخفيض حسب توقعات الشركة للفترة القادمة، والموازنة الصفرية، حيث يتم وضع الموازنة بمعزل عن الموازنة السابقة حيث تكلف لجنة بإعدادها وتطويرها، وتستخدم بعض الشركات الموازنات المرنة، والتي تأخذ مستويات مختلفة من النشاط وتفضل على الموازنات الساكنة والقائمة على مستوى نشاط متوقع واحد، نظراً لأنها توفر للإدارة توقعات مختلفة وبالتالي تستطيع الإدارة الاعتماد على المستوى الأقرب للواقع الفعلي وتعتبر أكثر ملائمة لغايات الرقابة (أبو نصار، ٢٠٠٣).

وتتكون الموازنة الشاملة من موازنة المبيعات، وموازنة الإنتاج، وموازنة المواد الخام، وموازنة الأجور المباشرة، وموازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة، وموازنة المصاريف الإدارية والبيعية، والموازنة النقدية، وقائمة الدخل التقديرية، والميزانية العمومية التقديرية (قائمة المركز المالي التقديرية)، وقائمة التدفقات النقدية التقديرية (Homgren, 2000, P.183).

الموازنات الرأسمالية:

تعتبر قرارات الإنفاق الاستثماري والرأسمالي الخاصة باقتناء الأصول طويلة الأجل من أهم القرارات التي تتخذها إدارة أي شركة وذلك بسبب أثر هذه القرارات الذي يمتد لفترات طويلة، ولذلك يجب ألا تتخذ مثل هذه القرارات الا بعد تحليل كافة البدائل المتاحة وكيفية تمويل كل بديل، وبما يفيد أن التخطيط الجيد للإنفاق الاستثماري والرأسمالي سيؤدي إلى اتخاذ قرارات سليمة تستفيد منها الشركة لعدة سنوات لاحقة، ومن هنا جاء تعريف الموازنة الرأسمالية على أنها " أداة تستخدمها المحاسبة الإدارية للمساعدة في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات من خلال توفيرها للمعلومات المتعلقة بالاستثمار في المشروعات والمنافع التي تعود من وراء هذا الاستثمار أو شراء الأصول الرأسمالية والتخلص منها والتي يتم من خلالها الإشراف على التنفيذ والمتابعة " (Hilton, 2001, P.371).

وتقوم الشركة عادتاً باتخاذ العديد من القرارات الاستثمارية المتعلقة بالأصول الثابتة المعمرة كالمباني، والآلات، وإنشاء خط إنتاجي جديد، وتعتبر هذه القرارات مهمة لما ينطوي على مثل هذه القرارات من الحاجة إلى التمويل، وطول الفترة، وما يحيط بكل هذا من مخاطر يجعل من استخدام نماذج القرار المناسب أمراً على درجة عالية من الأهمية (هورنجون، ١٩٨٧، ص٥٦١)، وتعود أهمية التخطيط الرأسمالي إلى أن نتائج الاستثمار المتوقعة تستمر لفترة طويلة من الوقت مما يفقد الإدارة شيئاً من مرونتها نتيجة الالتزام لفترة طويلة من الوقت، وضرورة وضع الإدارة برنامجاً لتوقيت الحصول على الأصول الثابتة مما يلبي احتياجاتها المالية وما يمكنها من استغلال الفرص مثل زيادة الطلب على منتجاتها.

وتتعدد طرق تقييم مشروعات الإنفاق الرأسمالي أو المشاريع الاستثمارية، وتختلف الطريقة المستخدمة باختلاف المنشأة، وهذه الطرق تقسم إلى قسمين رئيسيين هما:

١. الطرق التي تأخذ بالحسبان القيمة الزمنية للتدفقات النقدية للمنافع والتكاليف المترتبة على قرار الاستثمار الرأسمالي(طرق التدفق النقدي المخصوم Discounted Cash Flow Methods) وهي:

- طريقة صافي القيمة الحالية، وهي عبارة عن الفرق بين القيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة اللازمة للمشروع والقيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة والناتجة عن المشروع، وتعتمد هذه الطريقة على المقارنة بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة باستخدام معدل خصم مقبول وتستخرج بالتالي القيمة الحالية لكافة التدفقات المستقبلية المتوقعة لكل مشروع على حده، وقبول أي مشروع أو رفضه يعتمد على أي من هذه الحالات، إذا كانت صافي القيمة الحالية اكبر من صفر يقبل المشروع، أما إذا اصغر من صفر يرفض المشروع، ولكن إذا كانت مساوية لصفر يمكن قبول المشروع أو رفضه حسب الاعتبارات الأخرى مثل عوامل التضخم والمخاطرة والأثر الضريبي (Hilton, 2001, P.713).

- وطريقة معدل العائد الداخلي، والذي يمثل معدل الخصم الذي يجعل صافي القيمة الحالية للمشروع يساوي صفراً، والذي يقارن مع معدل العائد المطلوب أو المرغوب به (الرزق وزواتي، ١٩٩٣، ص٢٥٢)، وقبول أي مشروع أو رفضه يعتمد على أي من هذه الحالات، فإذا كان معدل العائد الداخلي (الخصم) اكبر من أو يساوي معدل العائد المطلوب يتم قبول المشروع، أما إذا كان اقل من معدل العائد المطلوب يتم رفض المشروع (Hilton, 2001, P.713).

- طريقة مؤشر الربحية، وهي عبارة عن "القيمة الحالية للتدفقات النقدية باستثناء مبلغ الاستثمار الأصلي مقسومة على مبلغ الاستثمار الأصلي من المشروع"، وإذا كان

هدف المشروع تعظيم صافي القيمة الحالية الصافية عندها يمكن استخدام مؤشر الربحية، وعندما يكون مؤشر الربحية اكبر من واحد صحيح يعني هذا أن القيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة اقل من القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة ونتيجة لذلك يكون المشروع مربحاً ويمكن قبوله، لكن في حالة كون مؤشر الربحية اقل من واحد فهذا يعني أن القيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة اكبر من القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة والمشروع في هذه الحالة غير مربح ولا يمكن قبوله (Hilton, 2001, P.755).

٢. الطرق التي لا تأخذ بالحسبان القيمة الزمنية للتدفقات النقدية المتوقعة من المشروع المقترح وهي:

- وطريقة فترة الاسترداد وهي " الفترة الزمنية التي يستطيع المستثمر خلالها استرداد التكلفة الأصلية للاستثمار" (Hilton, 2001, P.755)، وتقوم هذه الطريقة على أساس المفاضلة بين البدائل الاستثمارية المتاحة بحيث يتم اختيار المشروع الذي تكون فيه اقل فترة استرداد من البدائل المتاحة.
- طريقة معكوس فترة الاسترداد (فترة الاسترداد المخصومة)، وهي عبارة عن " واحد مقسوم على فترة الاسترداد وهي تمثل تقدير مناسب لمعدل العائد الداخلي إذا كانت فترات التدفقات النقدية طويلة نسبياً"، وتستخدم هذه الطريقة لتقدير معدل العائد الداخلي للمشروع الاستثماري دون أتباع أسلوب خصم التدفقات النقدية المستقبلية وذلك بالنسبة للمشروعات ذات التدفقات النقدية المنتظمة على مدى فترات (الشرع وسفيان، ٢٠٠٢، ص٣٢١). وخصوصاً عندما تكون فترة التدفقات النقدية على الأقل ضعف فترة الاسترداد.

- ومعدل العائد المحاسبي وهو متوسط عوائد المشروع بعد الضرائب والاستهلاك (متوسط الإيرادات مطروح منها متوسط المصاريف متضمنة الضرائب والاستهلاك) مقسومة على قيمة الاستثمار الأصلية، ويختار المشروع الذي يحقق أعلى معدل عائد محاسبي ترضى به الشركة (Hilton, 2001, P.716)،
- وطريقة القيمة الاقتصادية المضافة (الدخل المتبقي) وتعرف بالدخل المتبقي بعد خصم كلفة رأس المال على الاستثمار في المشروع من الربح التشغيلي بعد الضريبة.

تحليل الحساسية:

ويقصد به " دراسة التغير الذي يطرأ على المخرجات كلما طرا تغير على المدخلات" (نور وعلي، ٢٠٠٣، ص٣٧١)، ويطلق أيضاً عليها دراسة التغير الذي يطرأ على الحل الأمثل نتيجة لتغيير أحد أو بعض المعاملات التي استخدمت في تحديد الحل، بمعنى أنه على الشركة أن تدرك أن جميع ما يتعلق بالمشاريع الاستثمارية يبنى على التوقع والتنبؤ، سواء في مجال تقدير قيمة الاستثمار، أو معدل الخصم الشهري، أو فترة حياة المشروع، أو التدفقات النقدية المستقبلية والتي تعتمد في كثير من الأحيان على عوامل أخرى غير ثابتة (غير مؤكدة) مثل حالات العرض والطلب، والظروف الاقتصادية السائدة، ومعدلات الخصم، وأسعار الفائدة، وهنا على الشركة اختبار دقة تقديراتها فيما يتعلق بالمشاريع الاستثمارية ومدى حساسية طرق تقييم المشاريع الاستثمارية لهذه التقديرات و تأثيرها على اتخاذ القرار بالقبول أو بالرفض.

ويعطي أسلوب تحليل الحساسية مقياس فوري للأثر المالي الناتج عن الاختلافات بين التنبوات والمخرجات الفعلية، ويمكن أن يستخدم لقياس الزيادة المتوقعة في صافي القيمة الحالية أو العائد المعدل أو النقص في كليهما، فهي تساعد المديرين في التركيز على القرارات

التي تكون حساسة جداً في الحقيقة، وتسهل المدير معرفة القرارات الأخرى التي لا تكون بمثل هذه الحساسية، أو معرفة العوامل التي لا تجعل تلك القرارات بمثل هذه الحساسية، لذلك فان التغيرات سواءً في التدفقات النقدية الداخلة أو العمر الإنتاجي للمشروع أو في معدل العائد المطلوب (المدخلات) لها تأثيرات بدرجات متفاوتة على صافي القيمة الحالية ومن ثم فهو يعد تحليلاً هاماً جداً لأنه يساعد في التركيز على تلك القرارات التي قد تكون أكثر حساسية، وبالضرورة إراحة عقل المدير بشأن تلك القرارات الأقل حساسية،(هورنجون، ١٩٨٦) .

البرمجة الخطية:

يمكن تعريف البرمجة الخطية " بأنها أسلوب رياضي يهدف إلى مساعدة الشركة في تحديد أفضل البدائل الممكنة في ضوء ندرة الموارد والهدف الذي ترغب الشركة في تحقيقه سواء كان تحقيق أقصى ربح ممكن أو تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن، وتستعمل عادة لتحديد المزيج المناسب من السلع المنتجة "(عبيدات، ١٩٩٩)، أي أن البرمجة الخطية تتضمن تخطيط الأنشطة بما يحقق أفضل نتائج ممكنة. حيث أن البرمجة الخطية تساعد على تحسين نوعية القرارات وذلك لان صانع القرار يصبح أكثر موضوعية (باستخدام المعلومات التي تقدمها البرمجة الخطية) واقل ذاتية بجعل أرائه ومشاعره تعتمد على معلومات أكثر دقة وموثوقية (نجم، ٢٠٠٣، ص٢٥٧).

ويستخدم هذا الأسلوب لتوزيع موارد محدودة على عدد من الاستخدامات البديلة بالطريقة التي تحقق أفضل استخدام ممكن لها، بناء على هدف معين يتطلب تحقيقه ويمكن التعبير عنه جبرياً بدالة خطية تتألف من عدد من المتغيرات، ويقوم البحث على إيجاد أقل وأكبر قيمة لهذه الدالة، وعادة تكون هنالك حدود أو قيود موضوعة على المتغيرات المختلفة والمتعلقة بالمشكلة تمثل الكمية المتاحة من كل مورد، ويمكن التعبير عن هذه القيود جبرياً

وتأخذ هذه القيود أشكالاً مختلفة قد تكون ساعات تشغيل متاحة أو عدد ساعات العمال المهرّة (جمعة وآخرون، ٢٠٠٠، ص ٤١٧).

تعتبر البرمجة الخطية أداة فعالة وأسلوباً كفوء في التوصل إلى الحل الأمثل الذي يضمن تحقيق الهدف ويفي بالقيود المفروضة على الموارد، حيث أن عدد الخيارات المتاحة لاستخدام هذه الموارد كبيرة، كما أن وجود قيود ومحددات على استخدام هذه الموارد يجعل الطرق التقليدية كطريقة (التجربة والخطاء) أو الطريقة البديهية مكلفة وغير ملائمة وفي اغلب الأحيان لا تضمن التوصل إلى الحل الأمثل، والبرمجة الخطية تعتبر القسم الأكثر تطوراً في الأساليب الكمية (نجم، ٢٠٠٣، ص١٢٥).

نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC):

يعرف نظام التكاليف المبني على الأنشطة بأنه " الطريقة التي يتم فيها توزيع التكاليف على أنشطة الإنتاج أو الخدمات المختلفة، ويستخدم كأداة مهمة في التخطيط والرقابة، حيث انه يوجه انتباه الإدارة على تكاليف أنتاج المنتج أو الخدمة ومتابعتها والرقابة عليها بدقه أكثر من نظام محاسبة التكاليف التقليدي"، ويُعرف النشاط بأنه أي حدث أو عملية أو إجراء يتسبب في نشأة أو وجود تكاليف في النظام. ومن أمثلة الأنشطة المسببة لوجود التكاليف (cost drives): إعداد الآلات للتشغيل، فحص الجودة، الصيانة وغيرها (Cooper and Kaplan, 1998, pp.115)، وجاء هذا النظام للتغلب على المشاكل المقترنة باستخدام معدل تحميل واحد على مستوى الشركة، وما يترتب على ذلك من قرارات خاطئة بخصوص تحديد التكاليف والتسعير في ظل التطور التكنولوجي، ويقوم هذا النظام على تحديد الأنشطة اللازمة للإنتاج والتكاليف الناتجة عن كل نشاط وتجميعها، مع تحديد ما يسمى بمسببات التكلفة المتعلقة بالأنشطة الخاصة بإنتاج المنتجات، فمثلاً قد يكون عدد ساعات إعداد الآلات للعمل هو مسبب

التكلفة لنشاط إعداد الآلات للعمل، أو عدد المنتجات، أو عدد مرات تجهيز الآلة (ظاهر، ٢٠٠٢، ص٢١٢)، ومن ثم تحمل التكاليف الناتجة عن الأنشطة إلى أهداف التكلفة (منتج، أو خدمة، أو زبون) حسب درجة استفادة هدف التكلفة من كل نشاط.

الهدف من نظام تكاليف الأنشطة هو تمكين الإدارة العليا من تقويم ربحية المنتجات والعملاء ووحدات المنظمة المختلفة، وذلك بتخصيص التكاليف على أساس توزيع موارد المنظمة بشكل شامل، أي أنه يعمل على قياس تكاليف الأنشطة والعمليات و مدى استغلال الطاقة المخططة. لذلك يقدم نظام تكاليف الأنشطة معلومات تسمح بتكوين نظرة استراتيجية حول المنظمة وتساعد الإدارة العليا في فهم اقتصاديات المنظمة المستقبلية المحتملة عند تصنيع المنتجات أو خدمة العملاء، وكذلك يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المتعلقة بحجم الإنفاق على الموارد التي تعد وفق المفهوم التقليدي ضمن التكاليف الثابتة مثل المعدات والتجهيزات والعاملين وتكاليف تشغيل نظم المعلومات (Cooper and Kaplan, 1998, p.116).

ولا بد من التأكيد هنا على أن هذا النظام يساعد في تخفيض التكاليف في الشركة وتوزيعها بصورة أكثر دقة على المنتجات والخدمات من أنظمة التكاليف التقليدية خاصة القائمة على استخدام معدل تحميل كلي أو معتمد على ساعات العمل المباشر خاصة في ظل التطور التكنولوجي الحالي، ويلاحظ أن مثل هذا النظام (ABC) يساعد الشركات في تحديد وكشف المنتجات والخدمات غير المربحة، والزبائن غير المربحين، وتحديد الأنشطة والعمليات التي تعتبر غير فعّالة وليست ذات قيمة وبالتالي يجب إلغاؤها وتحديد الطاقة غير المستعملة في الشركة (Atkinson *et al.*, 2001).

وإن ما يميز نظام تكاليف الأنشطة، ليس فقط شمولية النظرة إلى حوامل التكلفة، وإنما اعتماده في حساب تكلفة حوامل التكلفة على المعدلات المعيارية التقديرية، وليس على التكاليف الفعلية، عند تتبعه لتكلفة تنفيذ الأنشطة والعمليات، وهذه المعدلات تحسب كما هو واضح على أساس الطاقة المتاحة القصوى المخططة وليس على أساس الطاقة المستغلة فعليا في وقت تنفيذ النشاط، لأن تذبذب كميات النشاط سوف تنعكس على تكاليف المنتجات والعملاء، مما يشوه مقياس الكفاءة الداخلية للنشاط، لذلك لا يوجد مبرر إلى عمليات تحديث مباشرة وفورية في نظام تكاليف الأنشطة وذلك لأن هذه المعدلات تبقى ثابتة على الأمد القصير، أما من حيث دقة البيانات التي تشكل مدخلات نظام تكاليف الأنشطة فإنه ليس من الضروري أن تكون هذه البيانات دقيقة بنسبة ١٠٠%. فالمدير يمكنه صناعة قرارات جيدة بالاعتماد على فرضية زائد ناقص ١٠% (Banker,1995 ,p.120).

التحليل التفاضلي:

يقصد بالتحليل التفاضلي " المفاضلة بين بدائل متعددة تعبر عن أشياء متنوعة في مجال التكلفة والربحية مثل المفاضلة بين آلة جاري استخدامها وأخرى جديدة لم يؤخذ قرار حيازتها بعد" والتكاليف التي تختلف من بديل لآخر هي التكاليف التفاضلية وقد يحدث هذا الاختلاف في بعض أو كل بنود التكاليف المتغيرة أو بعض أو كل بنود التكاليف الثابتة، وعليه فإن التكلفة التفاضلية لا تمثل بالضرورة تكلفة متغيرة فقد تكون التكلفة التفاضلية ثابتة أو متغيرة، أي أن التحليل التفاضلي لا ينصب إلا على العناصر التي يحدث فيها اختلاف أما العناصر التي لا يحدث فيها اختلاف فليست محل للتفاضل (Hilton, 2001, P.606).

ويتم التحليل التفاضلي في المواقف المتحركة التي بحاجة إلى قرار ملائم، ويأخذ بالاعتبار المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار ويستبعد المعلومات غير الملائمة، وتتعدد مجالات استخدام

التحليل التفاضلي في مجال التخطيط واتخاذ القرارات ، حيث تتضمن عملية ترشيد القرارات موقف متحرك مؤداه التفاضل الحدي بين موقفين، وتتمثل القرارات التي يمكن أن تتعرض الإدارة لإحداها في الآتي (Hilton, 2001, P.612):

- قرار التصنيع أو الشراء.
- قرارات قبول أو رفض طلبات بيع إضافية بأسعار مخفضة.
- قرار زيادة الطاقة.
- قرار إضافة سلع جديدة في حدود الطاقة المتاحة.
- قرار حذف سلع قائمة أو إيقاف خط إنتاجي.
- قرار استخدام طرق إنتاجية جديدة.

نماذج التنبؤ بالمبيعات:

تعتبر عملية التنبؤ بالمبيعات للفترة المقبلة من الوسائل المهمة جداً لما ينطوي عليها من إجراءات لاحقة متمثله في أعداد موازنة المبيعات والتي تعتبر من أهم الموازنات التي تشملها الموازنة الشاملة، وتتعدد أساليب التنبؤ بالمبيعات فمنها يعتمد على الاجتهاد والحكم الشخصي باستقصاء أراء المديرين ومندوبي البيع والمستهلكين معاً، وعادتاً يؤخذ رأي قطاع كبير من الجمهور حول الطلب على السلعة، وقد يكون الاستقصاء مباشراً أو غير مباشر (آل ادم والرزق، ٢٠٠٦، ص ١٩٣)، ويتم أيضاً التنبؤ بالمبيعات باستخدام أساليب إحصائية ورياضية بعضها يقع ضمن السلاسل الزمنية وبعضها يقع ضمن النماذج الخطية وغير الخطية مثل طريقة الانحدار البسيط وتحليل التعادل وغيرها.

إن استخدام الأساليب الإحصائية في التنبؤ لا يعني بالضرورة استبعاد أساليب التقدير الشخصي، إذ يحتاج التنبؤ بالمبيعات التي تعتمد على الأساليب الإحصائية إلى مراجعة من

المسئولين في إدارة المبيعات لإجراء بعض التعديلات عليها إذا لزم الأمر بناء على بعض الاعتبارات التي لا يمكن إدخالها في النموذج الإحصائي المستخدم (الشنطي وشقير، ٢٠٠٥، ص١٢١).

طرق تسعير المنتجات أو الخدمات:

يعتبر قرار تسعير السلع أو الخدمات التي تقدمها الشركة احد أهم وأصعب القرارات التي تواجهها الإدارة، كونه يتأثر بالعديد من العوامل الخارجة عن سيطرة الإدارة، وتأثيره المباشر على حجم الطلب على منتجات الشركة وخدماتها وبالتالي إيراداتها المستقبلية، مما يكون له أحياناً تأثير على مستقبل الشركة واستمرارها، ولذلك يجب على الإدارة أن تولي موضوع تسعير الخدمات والسلع العناية والوقت الكافيين، ولا يقتصر قرار التسعير على الشركات التجارية الهادفة للربح بل يتعداه إلى باقي المؤسسات غير الربحية، فمؤسسات الدولة من كهرباء ومياة، و قضاء، ومدارس، ومستشفيات، بحاجة إلى تسعير خدماتها التي تقدمها للجمهور (الشنطي و شقير، ٢٠٠٥، ص٣١٧).

وهناك عدة طرق يمكن استخدامها كأساس لاحتساب السعر، وتختلف هذه الطرق باختلاف التكلفة المستخدمة كأساس في عملية احتساب السعر، وهذه الطرق هي: التسعير على اساس التكلفة وجزء اضافي (Cost-Plus Pricing)، والتسعير على اساس التكلفة وجزء اضافي والاسعار المستهدفة، وطريقة التكاليف الكلية، وطريقة التكاليف المتغيرة، وطريقة التحميل الكلي للتكاليف (Absorption cost)، وطريقة التكاليف المستهدفة، ويحتاج وضع الأسعار بناء على التكاليف إلى تحديد التكاليف الصناعية المتغيرة والثابتة، والمصاريف الإدارية والبيعية المتغيرة والثابتة، وحجم الطلب السنوي المتوقع، ومقدار العائد أو الربح المستهدف (Hilton, 2001, P.627)، ويرى أن للمنافسة دور كبير في عملية تسعير سلع وخدمات

الشركات، والعوامل التي تتحكم بتحديد السعر هي حجم الطلب، والمنافسة، والتكاليف، والوضع السياسي والقانوني.

ثانياً: أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة المالية:

يرى (Mowen and Hansen, 2006, P.6) أن عملية الرقابة هي مكملة لعملية التخطيط، وهي من أهم الوظائف الإدارية تقوم بالتحقق من الوصول إلى الأهداف المخطط لها ومتابعة الإنجاز الفعلي، ومقارنته مع ما هو مخطط، ورفع التقارير عن ذلك، والبحث عن أسباب الانحرافات، واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة. وأساس الرقابة هو المقارنة، إما أداء الشركة للسنة الحالية مع السنوات السابقة أو مع الشركات الأخرى في نفس الصناعة، وتساعد المحاسبة الإدارية في الرقابة باستخدام نظام محاسبة المسؤولية.

محاسبة المسؤولية:

تعرف محاسبة المسؤولية Responsibility Accounting على أنها " أداة تهدف إلى رقابة وتقييم أداء العاملين في المنظمة بمختلف مستوياتهم الإدارية من خلال الربط بين نشوء التكاليف وبين تصرفات العاملين المسببة لهذه التكاليف" (كحالة وحنان، ١٩٩٧، ص ٤١١) . وتتم عملية الرقابة من خلال تحديد مراكز التكلفة أو مراكز الإيرادات أو مراكز الربحية أو مراكز الاستثمار كمركز مسؤولية تسجل فيه كل عناصر التكلفة التي يكون مدير المركز مسئولاً عنها بشكل معياري (الموازنات التخطيطية) كما يتم الإثبات الفعلي للتكاليف الناشئة في هذا المركز من واقع سجلات نظام المحاسبة المالية. وبالتالي فهو نظام يقدم معلومات تعكس مدى الفعالية والكفاءة الاقتصادية لمراكز المسؤولية في الشركة والعمليات وأسعار التحويل وتقويم أداء المراكز المختلفة داخل الشركة بهدف دعم جهود التحسين المستمر (Improvement Continuous) على مستوى المراكز والأقسام.

وتعتبر محاسبة المسؤولية أداة لتحقيق التـوازن المرغـوب فيـه بـين تفـويض الصلاحيات والمساءلة والمحاسبة عن نتائج ذلك، ويتلائم نظـام محاسـبة المـسؤولية مـع اللامركزية في الإدارة، فبموجب هذا النظام يتم تقسيم المنشأة إلى مراكز مـسؤولية (مركـز تكلفة، أو مركز إيراد (ربحية)، أو مركز استثمار)، بحيث تتفق هذه المراكـز مـع الهيكـل التنظيمي السائد في المنشأة، ومركز المسؤولية هو ذلك الجزء من التنظيم الذي يرأسه شخص معين ويكون مسؤولاً أمام الإدارة، وتفوض له الصلاحية لاتخاذ القرارات المتعلقة باسـتخدام الموارد المتاحة له، وعليه يجب محاسبته ومساءلته للتأكد من مدى كفاءته في استغلال هـذه الموارد (Horngren *et al*., 2000, P.194).

وان من أولويات نظام محاسبة المسؤولية أن تقوم الإدارة العليا فيها أولاً بتحديد أهداف الشركة، والموارد والإمكانيات المتاحة لها، وتقسيمها إلى مراكز المسؤولية، ووضع الخطـط والسياسات لكل مركز مسؤولية سعياً لتحقيق أهدافه والتي تتمشى مع الأهداف العامة للشركة، بما يمكن الإدارة لاحقاً من أدائها لوظيفة الرقابة، لذلك يرى (بأسـيلي، ٢٠٠٧، ص٣٣٨) أن التطور الحديث للمفهوم الرقابي لمحاسبة المسؤولية، يستلزم معرفة مدى أمكانية التحكم فـي أداء الأشخاص المسئولين، الذي بدوره يعني التحكم في نتيجة أدائهـم (الأنـشطة المنفـذة)، فالرقابة تعني قياس أداء الأشخاص وليس رقابة نتيجة الأداء لأنها أمر منطقي، ومن ثم يصبح معرفة الشخص الذي أحدث الانحراف عن الأداء المخطط أكثر أهمية من أن تعرف الأشـياء التي حدث فيها الانحراف ولتحقيق هذا الهدف ينبغي ربط الأداء الفعلي للنشاط بشخص معين يعتبر مسئولا في نطاق مسؤولية معين.

ولنجاح نظام محاسبة المسؤولية في تحقيق أهدافه يجب أن يوجد لدى الشركة هيكـل تنظيمي واضح من شأنه تقسيمها إلى دوائر وأقسام وشعب محددة مع توضـيح للـصلاحيات

والمسؤوليات الخاصة بكل دائرة وقسم وشعبة، بحيث يمثل كل منها مركز مسؤولية ليتسنى بعد ذلك إعداد البيانات المالية لكل مركز مسؤولية، لتقييم كفاءة المركز أو مديره في استخدام الموارد المخصصة له، لتحقيق هدف معين، وكذلك الكشف عن الانحرافات الهامة بين الأرقام المقدرة والفعلية، ومعرفة أسبابها واتخاذ القرارات لمعالجتها وقد يتمثل مركز المسؤولية بفرع، قسم أو آلة معينة (الرجبي، ٢٠٠٤، ص٣٢٧).

أسعار التحويل:

يقصد بسعر التحويل "هو عبارة عن المبلغ الذي يدفعه أي قسم من أقسام الشركة عند بيع السلع أو الخدمات لقسم أخر "، وسعر التحويل يقيس الأرباح لكل من قسم الشراء وقسم البيع داخل الشركة، بحيث انه إذا كان سعر التحويل عالي فهذا يعني أن أرباح قسم البيع عالية ومنخفضة في قسم الشراء والعكس صحيح إذا كان سعر التحويل منخفض، لذلك فهي تعتبر أسعار داخلية تجري بين مراكز التكلفة، وتساعد على اختيار السياسات الاقتصادية المثلى لتحقيق أقصى الأرباح على مستوى الشركة، وتقييم أداء مراكز المسؤولية (Hilton, 2001, P.574).

ويرى (آل ادم و الرزق، ٢٠٠٦، ص ٣٧٩) أن هناك طرق متعددة لتحديد أسعار التحويل بين الأقسام في الواقع العملي، حيث تختلف سياسات تحديد أسعار التحويل باختلاف المنتجات والخدمات داخل نفس الشركة، فان اختيار طريقة دون أخرى إنما تتوقف بالدرجة الأولى على المعايير المستخدمة لقياس الأداء والرقابة ونظام محاسبة المسؤولية المتبع ومدى قناعة المسؤول عن الأداء في تحقيق أقصى أهداف الشركة من تحقيق الأرباح وتحمل المسؤولية، ومن هذه الطرق هي سعر السوق، التكلفة الفعلية، والتكلفة المعيارية، وسعر التفاوض، وأسعار محدده من قبل الإدارة وغيرها.

وهناك ارتباط وثيق بين أسعار التحويل وأهداف الشركة بحيث يجب أن يكون هناك توائم بالأهداف أي بان يقوم رئيس كل قسم داخل الشركة باختيار سعر التحويل الذي يؤدي إلى تعظيم أرباح قسمه وبالتالي تعظيم أرباح الشركة ككل ويكون هناك حوافر مقابل ذلك، ومن هنا تأتي اللامركزية بتخويل رؤوسا الأقسام في قبول أو رفض الطلبات، أو فيما إذا يشتري المواد من داخل الشركة أو من خارجها بحيث يؤدي إلى زيادة أرباح الشركة (Hilton, 2001, P.535).

التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات:

تعرف التكاليف الفعلية بأنها " التكاليف التي حدثت فعلاً في سبيل إنتاج السلع أو تقديم الخدمات وبالتالي فهي تعكس ما حدث في الأداء الفعلي"، وتعرف التكاليف المعيارية على أنها " تكاليف محددة مقدماً مما يجب أن تكون عليه التكاليف خلال فترة العمل المقبلة "، فهي لم تحدث بعد وتعكس التكاليف التي يتوقع حدوثها إذا تم العمل وفق الظروف التي تتوقعها الإدارة وتعتبر التكاليف الفعلية والمعيارية مكملات لبعضها البعض، بحيث أن استخدام التكاليف الفعلية لا يعني الاستغناء عن التكاليف المعيارية، وتستخدم التكاليف المعيارية لمقارنة التكاليف الفعلية للحكم على كفاءة الأداء وتحديد الانحرافات (الرجبي، ٢٠٠٤، ص ٥٧)، ففي حالة كون التكاليف الفعلية أكبر من التكاليف المعيارية يطلق على الفرق انحراف غير مفضل، أما إذا كانت التكاليف الفعلية أقل من التكاليف المعيارية فيكون الفرق انحراف مفضل، ولا يعني بالضرورة أن الانحراف المفضل هو انحراف جيد، كما لا يعني الانحراف غير المفضل هو انحراف غير جيد، بل يتحدد ذلك بعد دراسة مسببات الانحراف (أبو نصار، ٢٠٠٣).

وتعد عملية تحديد الانحرافات وتحليلها إلى أسباب ومكان حدوثها والمسئولين عنها من المراحل الهامة في عملية التخطيط والرقابة عن طريق التكاليف المعيارية، ويتم تحديد هذه

الانحرافات بمقارنة التكاليف المعيارية مع التكاليف الفعلية، ولتسهيل عملية الرقابة على التكاليف يتم تحليل هذه الانحرافات إلى انحرافات فرعية يمكن دراستها ومعرفة أسبابها، وبعد التعرف على قيمة الانحرافات وأسبابها، يجب على الإدارة استخدام هذه المعلومات في اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة تجاه الانحرافات الحالية، وتجنب حدوث هذه الانحرافات في المستقبل .(المحسن، ١٩٨٩، ص٢٦١).

تقارير الأداء

تعد عملية إعداد تقارير الأداء من المراحل الهامة في عملية الرقابة على التكاليف، وتتضمن هذه التقارير مستويات الأداء الفعلية ومستويات الأداء المخططة والانحرافات بينهما، وتختلف هذه التقارير في شكلها ومحتوياتها وتوقيتها من شركة لأخرى، وبصفة عامة تكون البيانات التي تتضمنها تقارير الأداء مفصلة كلما اتجهنا إلى المستويات الإدارية الدنيا، إلا انه يجب مراعاة التكلفة والمنفعة عند إعداد التقارير، وتعد تقارير الأداء للمستويات الإدارية المختلفة في الشركات بحيث تتضمن الانحرافات المتعلقة بمراكز المسؤولية والناتجة عن اختلاف الأداء الفعلي عن الأداء المعياري، وتوفر هذه التقارير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات فهي تنبه الإدارة بوجود الانحرافات، إلا انه يجب مراعاة تكلفة إعداد هذه التقارير التي ينبغي ألا تفوق العائد من وراء استخدام هذه التقارير (بأسيلي، ٢٠٠٧، ص٣٥٤).

إن الغرض الرئيسي من إعداد تقارير الأداء هو استخدامها من قبل الإدارة في الحصول على المعلومات اللازمة عن مستويات الأداء والانحرافات لمساعدتها في اتخاذ القرارات، وقد يكون من الصعب دراسة وتحليل جميع الانحرافات، لذلك لا بد من تحديد مدى معين من الأداء المقبول الذي يتوقع تذبذب الانحرافات عشوائياً خلاله وأي انحرافات تقع في هذا المدى لا تتطلب أي إجراءات لأنها ترجع إلى عوامل عشوائية لا إلى القرارات التنفيذية

للإدارة (هورنجون، ١٩٨٦، ص٢٩١)، ويمكن الاستعانة ببعض الطرق والأساليب الإحصائية لفصل الانحرافات الناتجة عن عوامل عشوائية عن تلك الانحرافات التي يمكن التحكم فيها.

التحليل المالي

يقصد به "التقويم الذاتي" أي هو عبارة عن عملية نقد للقوائم المالية نقداً بناء"، وذلك خدمة لأطراف متعددة من داخل المنشاة كالمساهمين، أو من خارجها كالمستثمرين، والدائنين، والمقرضين، والبنوك، وغيرهم، ويعتمد التحليل المالي على أجراء المقارنات الراسية والأفقية بين الأرقام الواردة بالقوائم المالية، بغرض الربط بينها، وإيجاد علاقات أو معدلات أو نسب مئوية، والتي تعتبر بمثابة مؤشرات للحكم على مدى كفاءة إدارة الشركة وسلامة عملياتها، فان دراسة الماضي يمكن أن تعتبر مؤشراً يفيد في استقراء ما يتوقع حدوثه مستقبلاً. (بأسيلي، ٢٠٠٧، ص٣٦٠).

يستخدم التحليل المالي الأساليب الرياضية والإحصائية في دراسة الحسابات الختامية والقوائم المالية للشركة (النسب المالية) بهدف التعرف على الارتباط بين العناصر المختلفة فيها وقياس التغيرات التي طرأت عليها على مدى فترة أو عدة فترات زمنية، واثر التغيرات على الهيكل المالي للشركة، كما أن أسلوب التحليل المالي يعتبر أداة لقياس النتائج التي حققتها الشركة بالمقارنة مع الشركات الأخرى المثيلة لها في نفس القطاع. (Wild *et al.*, 2003, P.4).

ويمكن تحليل القوائم المالية وبنودها وفحص العلاقات بينهما في أي شركة من خلال الأساليب التالية (Garison & Noreen, 2000, P.788):

- **التحليل الأفقي** (Horizontal Analysis)، ويقسم الى نوعين هما:

١. **التحليل المقارن(Comparative Analysis)** ويتم فيه مقارنة بيانات القوائم المالية في الشركة بين السنوات بوضع قيمة التغير بين السنوات ونسبة التغير (in both $ & %).

٢. **تحليل الاتجاه (Trend Analysis)**، ويتم فيه مقارنة بيانات القوائم المالية في الشركة بين سنة الأساس والسنوات التي تليها، وتعتبر نسبة بنود سنة الأساس ١٠٠% وتبنى عليها بنود السنوات التي تليها لمعرفة نسبة التغير عن سنة الأساس، ويعبر عنها بالرسم البياني.

- **التحليل العمودي (Common Size or Vertical Analysis)**، ويتم فيه مقارنة بيانات القوائم المالية في الشركة لنفس السنة بناءً على مبلغ الأساس، أي يتم تحديد احد بنود القائمة المالية كمبلغ أساس وتعتبر نسبته ١٠٠% وتبني علية بقية بنود القائمة المالية وعادتاً يتم اعتماد إجمالي الأصول في قائمة المركز المالي و صافي المبيعات في قائمة الدخل كمبلغ أساس لتحليل بقية بنود القوائم المالية.
- **النسب المالية (Ratio Analysis)**، ويتم فيها تحليل بنود القوائم المالية المختلفة وفحص العلاقات بينهما وبناء التوقعات على أساس حساب النسب المالية المختلفة والمتعارف عليها منها نسبة السيولة.

بطاقة العلامات المتوازنة:

تعتبر بطاقة العلامات المتوازنة النظام الذي يزود الشركة بمقاييس وأهداف استراتيجية تعطي الإدارة القدرة على إدارة كل أشكال الأداء فيها، وتوازي بين المقاييس المالية وغير المالية بوصفها محركات للأداء المستقبلي في الشركة، وتقيس أداء الشركة من خلال أربعة محاور مختلفة (المحور المالي، ومحور الزبائن، ومحور العمليات الداخلية، ومحور النمو

والتعلم) لكن الارتباط بين تلك المحاور تشتق من رؤية واستراتيجيات وأهداف الشركة (Kaplan *et al*., 2004, P.356).

ويمكن تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة على كافة المستويات الإدارية وليس على مستوى الشركة ككل، أي يمكن تطبيقها على الأفراد أو الأقسام أو على فريق العمل مما يتيح إمكانية التعلم الاستراتيجي ووضع أولويات لكل مستوى إداري، وذلك بما يوفر من أداة اتصال توضح الأهداف الاستراتيجية لكل من يعمل في الشركة، والترابط فيما بين أهداف الأفراد أو الأقسام وأهداف استراتيجيات الشركة، بالإضافة إلى أن نظام بطاقة العلامات المتوازنة يوفر التوازن بين القياس والتقويم، حيث أن الأمور التي يصعب قياسها مالياً يمكن أن يكون لها تأثير كبير في استمرارية الشركة أو فشلها(Stewert & Mohammed, 2004, P.147).

وتعتمد بطاقة العلامات المتوازنة على المحاور الأربعة التالية وهي: المحور المالي، ويمكن قياسه من خلال مدى النمو في المبيعات والإنتاج ويظهر نجاح الشركة في تنفيذ استراتيجياتها المختلفة. ومحور الزبائن، يمكن قياسه من خلال رضاء الزبائن والاحتفاظ بهم واكتساب زبائن جدد وربحية العميل و الحصة السوقية ويمكن تحقيق ذلك من خلال منتجات ذات جودة وبأسعار معقولة. ومحور العمليات الداخلية، يرتبط هذا المحور بالمحاور السابقة ويمكن قياسه من خلال العمليات التشغيلية، والعمليات الإدارية للزبائن، والعمليات الإبداعية، والعمليات التنظيمية والاجتماعية. وأخيراً محور النمو والتعليم، ويقوم هذا المحور على تحديد وتشخيص البنية التحتية، التي يجب أن تبني عليها الشركة للابتكار والتطوير طويل الأجل، ويمكن قياسه من خلال كفاءة الموظفين والقدرة المعلوماتية في الشركة والإجراءات التنظيمية (Kaplan *et al*., 2004, P.366). مع العلم أن هذه المحاور الأربعة الأساسية مرتبطة ببعضها البعض وكل منها يؤدي إلى الآخر ويساهم في نجاح الآخر.

نظام إدارة الجودة الشاملة

يعتبر نظام إدارة الجودة الشاملة من المفاهيم الإدارية الحديثة التي بدأت بتطبيقها العديد من المنظمات العالمية لتحسين نوعية خدماتها وإنتاجها، كما أنها استفادت من ذلك التطبيق في مواجهة التحديات الشديدة، وكسب رضا المستهلك، وقد حققت المنظمات الإدارية (الحكومية والخاصة) نجاحاً كبيراً اثر تطبيق نظام الجودة الشاملة لا سيما في اليابان، والولايات المتحدة الأمريكية، وبريطانيا، وفرنسا. فأصبح نظام الجودة الشاملة في الوقت الحالي أسلوباً أدارياً مهماً في مجال المنظمات الحديثة من خلال ما حققه من نجاحات في الإدارة (اللوزي، ١٩٩٩، ص٢٢٤).

ويمكن تحديد مفهوم نظام إدارة الجودة الشاملة على انه " الفلسفة التي تشمل جميع الأفراد في المنظمة في جهد متواصل نحو تحسين الجودة وتحقيق رضا المستهلك" (Stevenson, 1999, P.492)، وهذا يعني إشراك ومساهمة جميع العاملين وبصورة فاعلة في العمليات الإنتاجية أو الخدمية مع التركيز على التحسين المستمر لجودة المخرجات بهدف تحقيق الرضا لدى المستهلكين.

وترى الجائزة الوطنية للجودة في الولايات المتحدة (The Malcolm Baldrige National Quality Award – MBNQA) أن الركائز الأساسية التي يقوم عليها نظام إدارة الجودة الشاملة، والتي بنى على أساسها هاك سيرفر دراسته (Hakserver, 1996, P.36) هي:

- **دعم والتزام القيادة العليا**، يتم الدعم من خلال وضع الجودة في أولوية عملية صنع القرار، وتوفير الدعم المادي والمعنوي لجميع الأفراد في الشركة ككل، أما التزام فهو ابعد من كتابة المذكرات من قبل الإدارة للتذكير أن الشركة بحاجة للجودة بل للعمل

بشكل ملتزم في خلق قيم، ووضع سياسات، واستراتيجيات تهدف في النهاية إلى تحسين جودة الخدمة ورضاء المستهلك.

- **التركيز على تحقيق رضا المستهلك**، من خلال مطابقة متطلبات المستهلك وتوقعاته أو تجاوزها من أول مرة وفي كل مرة، وكذلك جعل رضا المستهلك القوة القائدة لتصميم المنتج والخدمة.
- **مشاركة الموظفين**، من خلال عملية تفوض الصلاحيات للموظفين في اتخاذ القرارات وتنفيذ التغيرات التي تؤثر على أعمالهم في البيئة التي يعملون بها، وأعداد فرق عمل لمواجهة الإنتاجية والجودة. ويرى (Hooper, 1997, P.4) إن مشاركة الموظفين تتم من خلال تجسيد الأفراد في جميع المستويات روح الشركة.
- **تدريب العاملين**، وذلك من خلال تحسين مهارات وقدرات العاملين، وإعطاءهم الأيمان والثقة التي تمكنهم من صنع القرارات وتؤدي أيضاً إلى الأمان في عملية الممارسة، وكذلك تدريبهم على مبادئ إدارة الجودة الشاملة كالمفاهيم والأدوات الأساسية للجودة، وجمع البيانات وتحليلها، وبناء المخططات البيانية وتفسيرها وغيرها.
- **فرق العمل**، وذلك من خلال دعم روح العمل الجماعي داخل الشركة حتى يصبح شعوراً يتسم به جميع العاملين، وبصرف النظر عن وظائفهم، فرؤية المشاكل تكون من وجهة نظر شاملة للشركة، وليس من وجهة نظر البعض لها، فيحدث كثيراً عندما يكون العمل الجماعي ضعيفاً أو غير موجود، أن يبدد العمال طاقاتهم في التنافس مع بعضهم البعض من اجل الترقيات، والموارد، وكافة الإشكال الأخرى من الصراع على النفوذ، مما يمتص قدرة الشركة على مواجهة التحديات الخارجية المستعرة في السوق (فولر، ١٩٩٩، ص٢٧٠).

- **التخطيط الاستراتيجي للجودة**، وذلك من خلال تحديد الأهداف الرئيسية للجودة، والخطوات التي تتبع تلك الأهداف، ووضع مؤشرات ومقاييس لقياس مستوى الأداء، والتركيز على بعض المتغيرات الداخلية (مثل: مجال المنافسة، أماكن القوة والضعف، والامكانات المطلوب استعمالها، والتطلعات المستقبلية للشركة وغيرها) والخارجية (مثل: البيئة الاقتصادية المحيطة، والمنافسين في البيئة المحيطة، والبيئة السياسية والتشريعية، والتطور التكنولوجي الذي يحدث) (الشبراوي، ١٩٩٥، ص١٠).
- **الإدارة بناءً على الحقائق**، وذلك من خلال اتخاذ القرارات على أساس الحقائق الواقعية وقياس النتائج عملياً وليس على أساس الحدس، لذلك لا بد من نظام لعمليتي جمع ومعالجة البيانات ذات الصلة لتحقيق رضا المستهلك.

ويؤدي استخدام نظام إدارة الجودة الشاملة إلى تحسين الجودة والإنتاجية من خلال محاولة التحسين في العمليات الصناعية والخدمية، وكذلك من خلال تشجيع العاملين للمساهمة بالأفكار التي تحسن الجودة وتزيد الإنتاجية (Zikmund et al., 1995, P.159)، وتساهم في تخفيض التكاليف بسبب استخدام طرق وأساليب جيده، وبسبب تركيز الاهتمام على الجودة ليحل محل التركيز على التكلفة (Jones, 1998, P.412).

الفصل الثالث

الدراسات السابقة والفرضيات

الدراسات السابقة

ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

فرضيات الدراسة

سيتناول هذا الفصل الدراسات السابقة، وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، وفرضيات الدراسة.

الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات موضوع أساليب المحاسبة الإدارية، وفيما يلي عرض لأهم هذه الدراسات:

- **دراسة (Xiao, 2006)، بعنوان " مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصينية "**. قام الباحث بدراسة مدى تطبيق الشركات الصينية لأساليب المحاسبة الإدارية، وكذلك مدى التطور في استخدام أحدث الأساليب، ودراسة علاقة أساليب المحاسبة الإدارية بحجم الشركة، وقد ركز الباحث على مدى تطبيق ٢٥ أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية، حيث تم جمع البيانات من خلال توزيع الاستبانه على عينة الدراسة البالغ عددها ٣٣٧ شركة من الشركات الصينية المدرجة في السوق المالي في عام ٢٠٠٤، وذلك على الشركات في سبع مناطق صينية فقط منها ٥٧% شركة صناعية، وقد تم توزيع الاستبانه عن طريق البريد الالكتروني والعادي وبلغت نسبة الاستجابة عليها ٦٨%، وتوصل الباحث أن الشركات عينة الدراسة تطبق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية منها والحديثة وان أكثر الأساليب استخداما هي الموازنات التشغيلية ومراكز المسؤولية وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح وغيرها، في المقابل كان اقل الأساليب استخداما هي نظام التكاليف المبني على الأنشطة والتكاليف المعيارية وبطاقة الأداء المتوازن والقيمة الاقتصادية المضافة وغيرها، وتوصل الباحث أيضا إلى أن هناك تطور في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية منذ عام ٢٠٠٠ أكثر من السابق وقد أدى ذلك إلى إحداث زيادة في درجات التطور الاقتصادي في المناطق الصينية السبعة بالاعتماد على أجراء مقارنات بين دراسة الباحث ودراسات أخرى سبقتها في نفس

المجال لفترات سابقة، وقد قسم الباحث الشركات عينة الدراسة إلى شركات صناعية وغير صناعية، وشركات كبيرة وصغيرة، واستنتج الباحث أن الشركات الصناعية والشركات الكبيرة تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية أكثر من الشركات غير الصناعية والشركات الصغيرة، وان هناك تقدم في استخدام أحدث الأساليب منها بطاقة الأداء المتوازن والقيمة الاقتصادية المضافة.

- دراسة **(Nicholas, 2006)، بعنوان " مدى استخدام أساليب المحاسبة في شركات القطاع العام في الولايات المتحدة "**. هدفت الدراسة إلى التحقق من مدى استخدام الشركات العامة الأمريكية أساليب المحاسبة وعلاقتها بالبيئة الخارجية، وكذلك دراسة العلاقة بين الأساليب وحجم الشركة، وتكونت عينة الدراسة من ١٠٠ شركة من الشركات العامة في الولايات المتحدة للفترة ما بين ١٩٩٩ – ٢٠٠٤، حيث تم جمع البيانات من خلال استبانه تم توزيعها على المديرين الماليين في عينة الدراسة وكانت نسبة الاستجابة عليها ٦٣%، وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات العامة الأمريكية تستخدم أساليب المحاسبة الادارية حيث كان لذلك الأثر المباشر على البيئة الخارجية المحيطة من ناحية التطور في استخدام أحدث الأساليب والتقدم التكنولوجي، حيث زادت درجات التطور في استخدام أحدث الأساليب منذ عام ١٩٩٩، وقام الباحث بتقسيم الشركات من حيث الحجم إلى شركات كبيرة وصغيرة واعتمد في التقسيم على حجم المبيعات في عام ٢٠٠٣ بحيث أن الشركات التي يزيد حجم مبيعاتها عن ٤٠٠ مليون دولار تعتبر شركة كبيرة، والتي يقل حجم مبيعاتها عن ٢٠٠ مليون دولار تعتبر شركة صغيرة، وقد لاحظ الباحث أن الشركات الكبيرة تستخدم أساليب المحاسبة الادارية أكثر من الشركات الصغيرة ولكن مع بعض الاختلافات.

- دراسة (Shanahan and Lord, 2006)، **بعنوان " دراسات حديثة حول أساليب المحاسبة الإدارية في القطاع الحكومي النيوزلندي "**. هدفت الدراسة إلى تلخيص نتائج ما توصلت إلية الدراسات الحديثة في مجال أساليب المحاسبة الإدارية، وتشجيع طلاب البحث إلى مقارنة ما لديهم من خبرة ومعرفة في هذا المجال مع هذه الدراسة واعتبارها نقطة انطلاق لبحوث أخرى، وتم جمع البيانات من الدراسات والبحوث التي أجريت في الجامعات و المنظمات النيوزلندية حول أساليب المحاسبة الإدارية بالأخص الأساليب التالية: بطاقة الأداء المتوازن، وتحليل ربحية الزبون (Customer Profitability Analysis)، ومحاسبة الإدارة البيئية، والموازنات الرأسمالية. حيث تم جمع وتلخيص البيانات والنتائج لكل دراسة من الدراسات على حده، وذلك بتحديد أهداف وأسلوب جمع البيانات والعينة ونتائج كل دراسة من الدراسات المتعلقة بكل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الأربعة السابقة. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن بطاقة الأداء المتوازن تساعد في تحديد العلاقة بين السبب والتأثير لكل استراتيجية أدارية سواء في مجال الأداء المالي أو الاقتصادي أو الإداري في الشركة، أما بالنسبة لربحية الزبون فهي مبنية على حساب التكاليف والإيرادات لكل زبون على حده مما يساهم في إيجاد عامل المنافسة بين الشركات، وقد أظهرت الدراسة أيضا أن استخدام أسلوب محاسبة الإدارة البيئية لكل من الإدارة والموظفين يعزز من عملية الإنتاج ويوجه الشركة إلى مراقبة تسويق منتجاتها في السوق ويخدم أغراض التقارير الإدارية الداخلية و الأنظمة، أما استخدام أسلوب الموازنات الرأسمالية فقد ساهم في تطوير القطاع الحكومي النيوزلندي باعتباره الأكثر استخداما فيه حيث بلغت نسبة استخدام القطاع الحكومي النيوزلندي أسلوب تحليل العلاقة بين التكلفة والمنفعة وصافي القيمة الحالية ٧٥%. وبالتالي فان الدراسة ساهمت

في تلخيص نتائج الدراسات الحديثة في مجال أساليب المحاسبة الإدارية و أعطاء صوره واضحة لدى طلاب البحث لإدراك ما وصلت إلية أساليب المحاسبة الإدارية من تطور.

- دراسة الحديدي (٢٠٠٥) بعنوان " **مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها على الأداء**". هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى استخدام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرارات، والتخطيط، والرقابة، وتحديد الصعوبات التي تعترض استخدام هذه الأساليب. ويمثل مجتمع الدراسة جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية في السوق الأول والثاني في عام ٢٠٠٢، والتي بلغ عددها ٨٦ شركة. وتم اخذ عينة من مجتمع الدراسة بلغ عددها ٥٩ شركة، واعتمدت الدراسة على أسلوب الاستبانة في جمع البيانات، إذ وزعت على جميع المديرين الماليين في عينة الدراسة. وتوصل الباحث إلى نتيجة مفادها أن متوسط نسبة استخدام الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية ككل ٦٦,٦%، ومتوسط نسبة استخدام الأساليب المتعلقة باتخاذ القرارات ٦٣,٣%، وتلك المتعلقة بالتخطيط والرقابة ٦٦,١%، و٧٠,٢% على التوالي. وبين أن أكثر الأساليب استخداما في مجال اتخاذ القرارات هو التكلفة الكلية، واستخدام معدلات تحميل مختلفة، وفي مجال التخطيط هو الموازنات التشغيلية والمالية المختلفة، بينما في مجال الرقابة هو محاسبة المسؤولية، وتقارير الأداء، وحساب الانحرافات.

- دراسة (O'Connor *et al.*, 2004)، بعنوان:" **مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصينية الحكومية**". قاموا بدراسة مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصينية الحكومية ومدى تأثرها بالعوامل الاخرى كالمنافسة في السوق واستخدام عقود العمل محدودة المدة، وخبرة الشريك الأجنبي، والتأثير الحكومي، وإدراج الشركة في

السوق المالي، وحجم الشركة، وطبيعة الإدارة الصينية، وعمر الشركة، ودرجة التدريب للعاملين. وتكونت عينة الدراسة من ٨٢ شركة صناعية حكومية، وتم جمع البيانات بأسلوب المقابلات الشخصية والاستبانات التي وزعت على المديرين في المستويات الإدارية العليا والتنفيذية. وجمعت البيانات عن الشركات عن فترة ثلاث سنوات من عام ١٩٩٥-١٩٩٧، وبينت الدراسة أن الشركات زادت من استخدامها لأساليب المحاسبة الإدارية خلال هذه الفترة، وان الشركات ذات الاستثمار الأجنبي تتبنى أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بدرجة اكبر من الشركات الأخرى. وتبين أن سبب ذلك يعود إلى حاجة الشركات لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تحسين عملية اتخاذ القرارات وتقييم الأداء، وكنتيجة للمنافسة، وخبرة الشريك الأجنبي.

- دراسة **(Abdel-kader & Luther, 2004)، بعنوان " دراسة ميدانية عن مدى استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية في بريطانيا "**. هدفت الدراسة إلى التعرف على مستوى ممارسات المحاسبة الإدارية المستخدمة في الشركات الصناعية في بريطانيا، وكذلك مدى التطور في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية بين الماضي والحاضر، واعتمدت الدراسة في جمع البيانات على المقابلات الشخصية وأسلوب الاستبانه حيث تم توزيع الاستبانه عن طريق البريد على عينة الدراسة البالغ عددها ٦٥٨ شركة، وكان عدد الشركات المستجيبة ٦٥٠ شركة، وتوصلت الدراسة إلى نتيجة أن هناك العديد من ممارسات المحاسبة الإدارية مستخدمة في الشركات الصناعية في بريطانيا وهي سهلة الاستخدام، وكانت أكثر أساليب المحاسبة الإدارية انتشارا الموازنات وقياس الأداء المالي وربحية المنتج، وأن هناك تطور في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.

- دراسة (El-Ebaishi *et al.*,2003)، بعنوان " **مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عينة من الشركات الصناعية السعودية**". هدفت الدراسة إلى فحص مدى استخدام بعض أساليب المحاسبة الإدارية في عينة من الشركات الصناعية السعودية الكبيرة والمتوسطة الحجم والبالغ عددها ٢٠٠ شركة في عام ٢٠٠٠م ، حيث قام الباحثون بفحص ١٥ أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية من خلال استبانه وزعت على المديرين العامين في هذه الشركات، كما أنهم قاموا بإجراء العديد من المقابلات الشخصية مع المديرين الماليين في تلك الشركات، وخلصت الدراسة إلى أن الشركات عينة الدراسة تستخدم الغالبية العظمى من الأساليب الموجودة في الدراسة، حيث كانت أكثر الأساليب استخداما موازنة الإنتاج يليها الموازنة النقدية، وكانت أكثر الأساليب أهمية الموازنة الشاملة يليها موازنة المبيعات، أما نظام تكاليف الأنشطة فكان استخدامه محدود.

- دراسة (Hyvnen, 2003)، بعنوان " **العلاقة بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة ونظم المعلومات في الشركات الفنلندية** ". قام الباحث بدراسة العلاقة بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة ونظم المعلومات بالأخص الأنظمة التالية: Enterprise Resource Planning (ERP), and Best of Breed Systems (BoB) وكذلك أجراء مقارنة بين استخدام النظامين من قبل الشركات. وتكونت عينة الدراسة من ٣٠٠ وحدة أعمال في الشركات الكبيرة والمتوسطة الحجم في فنلندا في عام ١٩٩٩، وتم جمع البيانات من خلال توزيع استبانه على عينة الدراسة، وكانت نسبة الاستجابة على الاستبانه ٣٣% أي أن عدد وحدت الأعمال المستجيبة ٩٩ وحدة، حيث أن ٨٠% من الوحدات المستجيبة تعمل في مجال المحاسبة، ١٠% تعمل في المجال الصناعي، ١٠% تعمل في مجال الإنتاج وإدارة المعلومات. وأظهرت الدراسة أن معظم الوحدات المالية في عينة الدراسة

تستخدم أنظمة (BoB) التقليدية، في حين تستخدم الوحدات الأخرى أنظمة (ERP)، لذلك فان الحلول الفنية والإدارية تعتمد في بعض الحالات على أنظمة (ERP) وفي حالات أخرى تعتمد على أنظمة (BoB)، حيث بلغت نسبة استخدام وحدات الأعمال أنظمة (ERP) ٥٣% وأنظمة (BoB) ٤٧% وهي نسبة متقاربة، مما أدى إلى عدم وجود اختلافات إحصائية ومهمة بين تلك الأنظمة وأساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة، حيث أن وحدات الأعمال تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة بشكل متقارب وكان أكثر الأساليب استخداما نظام التكاليف المبني على الأنشطة، يليها بطاقة الأداء المتوازن، يليها نظام التكاليف المستهدفة. وأظهرت الدراسة أيضا أن وحدات الأعمال التي تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة هي نفسها التي تستخدم نظم المعلومات السابقة أي أن العلاقة بينهما علاقة طردية.

- **دراسة خشارمة، والطعاني، (٢٠٠٣)، بعنوان "مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات تقييم الأداء والرقابة المالية في الجامعات الرسمية الأردنية".** هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الجامعات الرسمية الأردنية، وكذلك التعرف على العوامل التي تحول دون استخدام هذه الأساليب في حالة عدم استخدامها، وتكونت عينة الدراسة من الجامعات الرسمية الأردنية البالغ عددها ٦ جامعات وقد تم توزيع الاستبيان على ١٠٠ موظف من موظفي الإدارة المالية فيها. وقد أظهرت النتائج أنة لم يتم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية من قبل الجامعات الرسمية الأردنية بالشكل الملائم. أما الأسباب التي تحول دون استخدام هذه الأساليب فقد لخصها الباحثان كالتالي: عدم أدراك الإدارة المالية لأهمية تطبيق هذه الأساليب وأثارها في مجالات تقييم الأداء والرقابة المالية، عدم توفر الكوادر الفنية المدربة على تطبيقها، مقاومة الإدارة الحالية للتغيير.

- **دراسة السعيدات، (٢٠٠٣)، بعنوان " الموازنات المرنة وأثرها في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".** هدفت الدراسة إلى التعرف على الموازنات المرنة ودورها في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وتكونت عينة الدراسة من ١٧ شركة صناعية، وتم جمع البيانات من خلال تطوير استبانه وزعت على عينة الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن الموازنات المرنة المستخدمة في الشركات عينة الدراسة ملائمة لأغراض الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة، رغم عدم الاستفادة من البرامج الحاسوبية المستخدمة في هذه الشركات.

- **دراسة (Haldma and Laats, 2002)، بعنوان " التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية المستعملة في الشركات الصناعية الاستونية".** هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية المستعملة في الشركات الصناعية الاستونية، وتحديد أهم العوامل المؤثرة في استخدامها، وقد تم جمع المعلومات من خلال استبانه وزعت على المديرين الماليين في ٦٢ شركة صناعية. وخلصت الدراسة إلى أن الشركات عينة الدراسة لا تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية، وان هناك عوامل عدة تؤثر في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية مثل المنافسة، وحجم الشركة، والبيئة، والقوانين، والنقص في المحاسبين المؤهلين، وتبين انه رغم أن معظم الشركات لديها أنظمة محاسبة أدارية ألا أنها تعد تقارير غير مناسبة لتكاليف المنتجات، ولأيتم تحديد مراكز التكلفة بشكل واضح ولا تتوفر أنظمة محاسبة إدارية ملائمة لأساليب الإنتاج التكنولوجية المختلفة المطبقة في الشركات. بالإضافة إلى عدم كفاية أنظمة الموازنات وأنظمة التقارير المستخدمة.

- دراسة (Szychta, 2002)، **بعنوان " اثر التحول من الاقتصاد الاشتراكي المركزي إلى نظام الاقتصاد القائم على السوق في الشركات البولندية على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية".** أجريت هذه الدارسة لمعرفة اثر هذا التحول، وتم الحصول على المعلومات من خلال استبانه وزعت على ٦٠ شركة ومقابلات أجراها الباحث مع موظفين في اكبر ٩ شركات بولندية، وجمعت وثائق تتعلق بمحاسبة التكاليف وتصميم وتطبيق أنظمة المحاسبة الإدارية لجميع الشركات خلال عامي ١٩٩٨ و١٩٩٩، وصنفت الشركات إلى كبيرة (٤٩ شركة) وصغيرة (١١ شركة)، وأظهرت الدراسة أن الهدف الرئيس من المحاسبة في الشركات البولندية هو توفير المعلومات الضرورية لأعداد القوائم المالية، ولكنها تقوم بتزويد المعلومات للإدارة الدنيا لاتخاذ القرارات والرقابة، وقياس الأداء فقط لدى نصف الشركات، وتستخدم الشركات التخطيط طويل الأجل خصوصا لأغراض الإنفاق الرأسمالي، وان الموازنات التشغيلية والمالية السنوية للشركة ككل (الموازنات الشاملة) فيتم أعدادها في كل الشركات تقريبا، وبصورة عامة فان درجة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات البولندية ما زال تقليديا وضعيفا، ويعود ذلك إلى معوقات سلوكية، ومالية، وتكنولوجية فيها.

- دراسة (Junlin and Yu, 2002)، **بعنوان " دراسة ميدانية حول أنظمة محاسبة المسؤولية المطبقة في أحدى الشركات الصينية (Han Dan Iron and Steel Company) ".**

هدفت الدراسة إلى التحقق من أسباب حاجة الشركات في البلدان النامية مثل الصين إلى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، وكيف يمكن لهذه الشركات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتطورة في بيئتها الاقتصادية، وجمعت المعلومات عن طريق المقابلات الشخصية، والمشاهدات الفعلية والإطلاع على المستندات والسجلات ذات العلاقة بأنظمة محاسبة المسؤولية اعتبارا من عام ١٩٩٠، وخلصت الدراسة إلى أن نظام الرقابة على التكاليف في

الشركة يقوم على استخدام مجموعة من أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية الغربية، ويرتكز على تلخيص تكاليف الإنتاج تدريجيا وباستمرار، وأظهرت الدراسة أن نظام محاسبة المسؤولية كان له دور ايجابيا في تخفيض تكاليف الإنتاج وزاد من ربحية الشركة.

- دراسة **(Joshi, 2001)**، **بعنوان " مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الهند "**. هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية في شركات القطاع الخاص الصناعي الكبيرة والمتوسطة الحجم في الهند بعد عام ١٩٩١، حيث قام الباحث بجمع المعلومات من خلال استبانه تم توزيعها على عينة من ٦٠ شركة من الشركات المدرجة ضمن قائمة تشمل ٥٠٠ شركة لدى مركز الرقابة الاقتصادي الهندي (Center For Monitoring Indian Economy's)، شملت ٤٥ سؤلا حول أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية، وأظهرت الدراسة أن الشركات الصناعية الهندية تطبق معظم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، ولكنها ما زالت تعتمد بشكل كبير على الأساليب التقليدية، وان العديد من الفوائد يمكن تحقيقها عند تطبيق هذه الأساليب، كما تبين أن اكثر أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة استخداماً هي: التكاليف المستهدفة، واستقصاء رضاء الزبائن، وتوزيع التكاليف بناء على الأنشطة، وتحليل ربحية المنتجات، وهناك مؤشرات نحو التغير في استخدامها مستقبلا، وتبين أن حجم الشركة له دور ايجابي في مدى تطبيق الشركات للأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية. ويرى الباحث أن هذا يبرزه توفر الامكانات المادية والبشرية لدى الشركات الكبيرة لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

- دراسة **(Guilding *et al.*, 2000)**، **بعنوان " المقارنة بين أساليب المحاسبة الإدارية المستعملة في الشركات في بلدان مختلفة"**. هدفت الدراسة إلى المقارنة بين أساليب المحاسبة الإدارية المستعملة في الشركات في بلدان مختلفة، وهدفت إلى تقدير وتقييم مدى تأثير استخدام

أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وهي تلك التي تأخذ بالاعتبار العوامل المرتبطة بالمنافسة، ودورة حياة السلعة، والتخطيط طويل الأجل، وحصة الشركة في السوق في ثلاث من الدول المتقدمة اقتصاديا هي نيوزيلندا، والمملكة المتحدة، والولايات المتحدة الأمريكية، ولتحديد إدراك ووعي الشركات للدرجة التي يمكن أن تكون عليها أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ذات منفعة للشركة ومدى استخدام وتفهم مصطلح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وشملت الدراسة ١٢ أسلوبا من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وتكونت الدراسة من ٣١٤ شركة (١٢٧ من الولايات المتحدة و ٦٣ من المملكة المتحدة و ١٢٤ من نيوزيلندا)، وجمعت البيانات من خلال استبانه وزعت على رؤساء أقسام المحاسبة في تلك الشركات. وأظهرت الدراسة تباينا في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في البلدان الثلاث، وكانت أكثر الأساليب استخداما التسعير الاستراتيجي، وبصورة عامة هنالك نقص في استخدام معظم أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ومحدودية في تفهم واستخدام مصطلح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات.

- دراسة (Adler *et al.*, 2000)، **بعنوان " مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في الشركات الصناعية النيوزلندية ومعوقات استخدامها "**. هدفت الدراسة إلى التحقق من مدى استخدام الشركات الصناعية النيوزلندية أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة، وتحديد أهم المزايا من الاستخدام والمعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية، وتم جمع البيانات من خلال استبانه وزعت على عينة الدراسة البالغ عددها ١٠٥٧ موقع صناعي من المواقع الصناعية التابعة للشركات الصناعية النيوزلندية، إلا أن نسبة الاستجابة كانت ١٩% أي أن عدد المواقع الصناعية المستجيبة كانت ١٦٥ موقع صناعي. وتوصلت الدراسة إلى أن عدد قليل من الشركات الصناعية النيوزلندية تستخدم أساليب

المحاسبة الإدارية المتقدمة (مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة)، وان الغالبية العظمى منها لا زالت تستخدم أساليب المحاسبة التقليدية (مثل التكاليف المعيارية أو الكلية)، وأتضح من الدراسة أن الشركات الكبيرة هي التي تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة، إلا أن العديد من الشركات الصغيرة تتحول بسرعة نحو استخدام الأساليب المتقدمة. وأظهرت الدراسة أيضا أن أهم المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية هي نقص في المهارات والتدريب لدى المختصين، والتكلفة العالية من الاستخدام، وعدم إدارة الوقت بشكل جيد وغيرها، وان من أهم المزايا في الاستخدام هو تحسين ربحية الإنتاج، وتخفيض التكاليف، وتحسين نوعية الإنتاج، والمنافسة بين الشركات.

- **دراسة العلاوين، (٢٠٠٠)، بعنوان " تقييم أنظمة الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية "**. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى أدراك الإدارات العليا في هذه الشركات لأهمية ومزايا تطبيق الموازنات التقديرية، ودراسة أهم المعوقات التي تؤثر على نظم الموازنات التقديرية، وتكونت عينة الدراسة من ٩٠ شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي في نهاية عام ١٩٩٧، واعتمدت الدراسة على أسلوب الاستبانه وأجرى الباحث العديد من المقابلات مع المديرين العاميين والمديرين الماليين بهدف جمع المعلومات، وأظهرت الدراسة أن غالبية نظم الموازنات التقديرية المستخدمة في الشركات التي تطبقها والتي بلغ عددها ٣٩ شركة غير ملائمة، رغم أدراك إدارة الشركات لأهمية ومزايا تطبيقها، وبين أن هناك معوقات داخلية وخارجية تؤثر سلبا على فاعلية نظم الموازنات المطبقة مثل البيئة التسويقية، النواحي الفنية للصناعة التي تنتمي أليها الشركة والعلاقة الاجتماعية بين العاملين، وتبين كذلك عدم وجود علاقة بين تطبيق نظام الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

ومدى توفر مقومات نجاح نظام الموازنات، ومدى استخدام مخرجات الموازنات المطبقة وكل من راس المال، وتاريخ التأسيس، ونسبة مساهمة القطاع الخاص، ونسبة مساهمة القطاع الحكومي، ونسبة المساهمة الأجنبية، والعمر، والتخصص العلمي، والمؤهل العلمي، والخبرة كمدير مالي، باستثناء وجود علاقة مع متغير واحد وهو عدد العاملين في الشركة.

- دراسة (Arnold and Hatzopoulos, 2000)، بعنوان " الفجوة بين النظرية والتطبيق للموازنات الرأسمالية في المملكة المتحدة ". هدفت الدراسة إلى تحديد أساليب تقييم المشاريع الاستثمارية المستخدمة في شركات المملكة المتحدة، وتكونت عينة الدراسة من ٢٩٦ شركة، وتم جمع البيانات من خلال استبانه وزعت على المديرين الماليين في شركات العينة، وتم تصنيف الشركات في العينة إلى كبيرة ومتوسطة وصغيرة الحجم. وخلصت الدراسة إلى أن هناك اتجاها كبيرا في الشركات لتطبيق الأساليب العلمية لتقييم المشاريع الاستثمارية، وان جميع الشركات الكبيرة تستخدم أما طريقة معدل العائد الداخلي أو صافي القيمة الحالية، وان الغالبية من الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم تستخدمها. وبالنسبة للشركات الكبيرة جاء استخدام طريقة صافي القيمة الحالية بصورة أكثر من استخدام طريقة معدل العائد الداخلي، غير أن طريقة فترة الاسترداد ما زالت مستخدمة لدى جميع الشركات.

- دراسة المحاميد، (١٩٩٩)، بعنوان " نظم الرقابة المالية وأثرها على الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ". هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توفر نظم الرقابة المالية (نظم محاسبة المسؤولية، ونظم الرقابة الداخلية المحاسبية، ونظم الميزانيات التخطيطية، ونظم المؤشرات المالية) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وقياس درجة اختلاف توفر نظم الرقابة المالية باختلاف حجم الشركة، وقياس العلاقة بين توفر نظم الرقابة المالية وأداء الشركات باختلاف حجم الشركة، وتم جمع البيانات من خلال

تطوير استبانه غطت كافة متغيرات الدراسة وأبعادها ووزعت على عينة الدراسة البالغ عددها ٤٤ شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي النظامي لعام ١٩٩٧، وأظهرت الدراسة أن درجة توفر نظم الرقابة المالية لا تختلف باختلاف حجم الشركة، أما درجة توفر نظم المؤشرات المالية فأنها تختلف باختلاف حجم الشركة، ولم يجد الباحث أي علاقة بين توفر نظم الرقابة المالية والأداء باستثناء وجود علاقة بين متغير الرقابة الداخلية المحاسبية والأداء، وكذلك لم يظهر اختلاف في العلاقة بين توفر نظم الرقابة المالية والأداء باختلاف حجم الشركة.

- دراسة **(Chanhall and Smith, 1998)**، **بعنوان " مدى استخدام الشركات الصناعية الاسترالية لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة"**. هدفت الدراسة إلى التحقق من مدى استخدام الشركات الصناعية الاسترالية لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة، والفوائد المتحققه من تطبيقها، والتوجه المستقبلي نحو استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وشملت الأساليب الحديثة إدارة الجودة الشاملة، والإنتاج عند الطلب، والشراكة مع الموردين، واستخدام فريق العمل. وتم أجراء الدراسة على جميع الشركات الصناعية الاسترالية، وجمعت البيانات من خلال استبانه شملت ٤٢ سؤالا حول أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية، وتبين أن هناك تفضيلا واضحا لاستعمال الأساليب التقليدية في المحاسبة الإدارية مثل أنظمة الموازنات، والعائد على الاستثمار، وأنظمة تحديد تكلفة المنتجات، وان الشركات بدأت بتجربة الأساليب التي ترتكز على المعلومات غير المالية والتي تأخذ بعد خارجي واستراتيجي أكثر، خاصة في مجال تقييم الأداء ومقارنة أداء الشركة مع الشركات الأخرى. وأظهرت الدراسة أن نظام توزيع التكاليف بناء على الأنشطة لا يستخدم

بدرجة كبيرة، وان كان استخدام الأساليب التقليدية في المحاسبة الإدارية كان له أيضا فوائد واضحة على الشركات.

- دراسة جبريل، (١٩٩٨)، بعنوان " محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية". هدفت الدراسة إلى التحقق من مدى تطبيق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمحاسبة المسؤولية، ومدى توفر المقومات الأساسية لمحاسبة المسؤولية. وتم جمع البيانات من خلال استبانه وزعت عينة الدراسة البالغ عددها ٤٥ شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي في نهاية عام ١٩٩٧، وتوصلت الدراسة إلى أن نسبة تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات بلغت في متوسطها ٧٢%، وهذه النسبة تدل على وجود قصور في تطبيق محاسبة المسؤولية، وكذلك وجود معوقات في تطبيق محاسبة المسؤولية أدى إلى تقليل تطبيقها رغم أدراك ووعي المديرين الماليين لأهميتها.

- دراسة الحمود، وإبراهيم، (١٩٩٧)، بعنوان " مدى استعمال أساليب المحاسبة الإدارية وطرق تقويم الأنفاق الرأسمالي من قبل الشركات المساهمة القطرية". هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استعمال أساليب المحاسبة الإدارية وطرق تقويم الأنفاق الرأسمالي، وتم جمع البيانات من خلال استبانه وزعت على عينة مكونة من ٢٩ شركة من الشركات المساهمة القطرية مدرجه حسب القطاعات (المالية والصناعية والخدمات والزراعة) وحسب الملكية (مختلط وخاص)، وقد تبين من النتائج أن أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة غير مستعملة بالشكل الملائم من قبل الشركات المساهمة القطرية، كما تبين أنه لا توجد فروق ذات دلاله إحصائية بين القطاعات على مستوى ٥% ألا في حالة تحليل التكلفة والحجم والربح،

كما انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين القطاع المختلط والخاص فيما يتعلق بمدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.

- دراسة الفضل، (١٩٩٧)، بعنوان " تحليل اثر متغيرات الموقف على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في منشآت القطاع الصناعي العراقي". هدفت هذه الدراسة إلى تحليل اثر متغيرات الموقف على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، والتعرف على مدى التباين في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المنشات نتيجة لتباين متغيراتها الموقفية، وتكونت عينة الدراسة من ٣٤ منشأه صناعية من منشات القطاع الصناعي العراقي، حيث قام الباحث بتصميم استبانه تم توزيعها على مديرين الحسابات في تلك المنشآت، وكانت نسبة الاستجابة ١٠٠%، وتم أجراء بعض المقابلات الشخصية، وتوصل الباحث إلى نتيجة مفادها بان تأثير متغيرات الموقف على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية مختلف من متغير لأخر، حيث أن الدراسة أظهرت نقيض ما يعتقده البعض أن لحجم المنشاة تأثير على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المنشاة، وان هناك شبه اتفاق بين المنشآت على استخدام أسلوب الموازنات التشغيلية والرأسمالية، وطرق تقدير التكاليف، وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح، وطرق تقييم الأداء، وعلى عدم استخدام أسلوب البرمجة الخطية، وتحليل القرارات، ومحاسبة المسؤولية.

- دراسة (Pike, 1996)، بعنوان " مدى تطبيق أساليب الموازنات الرأسمالية في المملكة المتحدة ". هدفت الدراسة إلى بحث مدى تطبيق أساليب الموازنات الرأسمالية في المملكة المتحدة، ومدى التطور في استخدامها، وتم جمع البيانات من خلال استبانه وزعت على المديرين الماليين في عينة الدراسة البالغ عددها ١١٩ شركة في بريطانيا في عام ١٩٩٢. حيث تم مقارنة نتائج هذه الدراسة مع نتائج استقصاءان آخران أجراهما نفس الباحث في ١٩٧٥ و ١٩٨٦ على نفس عينة الدراسة. وبينت الدراسة أن هنالك زيادة في نسبة استخدام

طريقتي معدل العائد الداخلي وطريقة صافي القيمة الحالية في الشركات عن السابق، وعزى الباحث ذلك إلى زيادة أدراك الإدارة لأهمية مفهوم القيمة الحالية للنقود في عملية اتخاذ القرارات، وزيادة استخدام الحاسوب مما جعل عملية حساب صافي القيمة الحالية أسرع وأسهل، ومع ذلك يبقى استخدام الأساليب التقليدية للموازنات الرأسمالية في شركات العينة مفضلا في قياس البدائل الاستثمارية غير الاستراتيجية، وان هناك زيادة في اهتمام الشركات في تطبيق إجراءات التخطيط المسبق للمشاريع الاستثمارية وفي تطبيق إجراءات الرقابة والتدقيق اللاحقة للقرارات.

- **دراسة الفرحان، والطراونه (١٩٩٦) بعنوان " واقع نظم الرقابة والمعلومات في المؤسسات الأردنية"**. هدفت الدراسة إلى قياس مدى توفر نظم الرقابة والمعلومات في مؤسسات القطاعين العام والخاص في الأردن، ومدى مساهمة هذه النظم في تحقيق النتائج المتوقعة منها، وتم جمع البيانات من ٢٢٣ رئيس قسم منهم ١٠٨ في القطاع الخاص و ١١٥ في القطاع العام، وأظهرت الدراسة انخفاض مستوى توفر نظم الرقابة والمعلومات في مؤسسات القطاع العام، وكذلك انخفاض درجة مساهمة هذه النظم في تحقيق ما هو متوقع منها. وذلك بعكس الحال في مؤسسات القطاع الخاص التي تبين أنها تهتم بنظم الرقابة والمعلومات بشكل أدى إلى زيادة مساهمتها في تحقيق أهدافها، وتبين وجود علاقة بين درجة توفر نظم الرقابة ونظم المعلومات وبين درجة الاستفادة منها في القطاعين، كما تبين من النتائج أن أكثر أساليب المحاسبة الإدارية استخداما هي الموازنات التشغيلية (٦٢,٥%)، والموازنات الرأسمالية (٤,٢%)، وتحليل التكلفة والحجم والربح (٤,٢%).

- **دراسة (Rezaee and Szendi, 1995)، بعنوان " الاتجاهات الحديثة في مجال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية من قبل الشركات الآسيوية "**. هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى

استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الآسيوية، وأثرها على البيئة الخارجية، والاتجاهات الحديثة في استخدام أحدث الأساليب. وتكونت عينة الدراسة من ٥٥٠ شركة صناعية في مناطق شرق أسيا، حيث تم توزيع الاستبانه عن طريق البريد الالكتروني باللغتين الإنجليزية والفرنسية على عينة الدراسة، وكانت نسبة الاستجابة ٧,٤% أي أن عدد الشركات المستجيبة ٤١ شركة فقط. وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات عينة الدراسة تستخدم بعض أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة، والقيمة الاقتصادية المضافة، وأنظمة الرقابة على المخزون والإنتاج، والرقابة على النوعية وغيرها ولكن مع الاستمرار في استخدام بعض أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، وهناك توجه في استخدام بعض الأساليب غير المالية لقياس الأداء في المستقبل مثل بطاقة الأداء المتوازن. وأظهرت الدراسة أيضا أن أساليب المحاسبة الإدارية تتطور وتتغير في استجابة لتحديات العصر في البيئة الخارجية على صعيد المنافسة العالمية، والأسواق الدولية، والتقدم التكنولوجي، والتعقيد في بيئة الأعمال الجديدة، وهذا يستوجب ربط أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية وأساليبها مع التخطيط الاستراتيجي لمواكبة تحديات العصر. وأتضح من الدراسة أن التغير في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية له الأثر الكبير على الشركات الصناعية الآسيوية من ناحية متطلبات البيئة المحلية والدولية.

- دراسة (Roslender, 1995) بعنوان " دراسة تحليلية لتقييم الوضع الحالي لأساليب المحاسبة الإدارية في بريطانيا في عام ١٩٩٤ ". قام بدراسة تحليلية لتقييم الوضع الحالي لأساليب المحاسبة الإدارية في بريطانيا، ودرجة استخدامها في ظل التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المتتابعة، وتم جمع البيانات عن طريق الاستبانه ووزعت على الشركات البريطانية المدرجة في عام ١٩٩٤، وقد أظهرت الدراسة ضعف في استخدام

الأساليب التقليدية لخدمة الإدارة، والذي أدى إلى سرعة استحداث أساليب جديدة ومتطورة من أجل إعادة تقوية وزيادة كفاءة وفاعلية الإدارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، كما أظهرت الدراسة أيضا أهمية دور الأساليب الحديثة ليس فقط في مجال المحاسبة الإدارية فقط وإنما في مجال المحاسبة بصفة عامة.

– دراسة صالح، (١٩٩٤)، بعنوان " الرقابة على التكاليف باستخدام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية الليبية ". قام الباحث بدراسة مدى استخدام الشركات الصناعية في ليبيا للتكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف، والمقومات اللازمة لتحديد التكلفة المعيارية، واقتصرت الدراسة على الشركات والوحدات الصناعية الاستراتيجية التابعة لأمانة الصناعة، والتي شملت ١٥ شركة وجهاز تنفيذي، وتم جمع البيانات من خلال استبانه وزعت على عينة الدراسة، وتبين أن غالبية مفردات مجتمع الدراسة تقوم بالرقابة على التكاليف باستخدام الميزانيات التقديرية بالدرجة الأولى، في حين لا تقوم غالبية مفردات مجتمع الدراسة باستخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف، وانه من غير الواضح مدى توفر المقومات الأساسية والعوامل المساعدة لاستخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف وتتم معالجة الانحرافات محاسبيا دون التعرف على أسبابها ومكان حدوثها والمسئول عنها، وان هناك العديد من الأسباب التي تحول دون استخدام التكاليف المعيارية خاصة في مجال الرقابة على التكاليف في البعض من مفردات مجتمع الدراسة، منها نقص الوعي بنظام التكاليف المعيارية، وصعوبة تطبيق نظام التكاليف المعيارية، وارتفاع تكاليفه.

– دراسة (عبدالرزاق، ١٩٩٣)، بعنوان " مدى استخدام المعلومات المحاسبية في القرارات الإدارية المتعلقة بوظيفتي التخطيط والرقابة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية". قام الباحث بدراسة مدى استخدام الإدارة للمعلومات والبيانات المحاسبية في

الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وأهميتها في القيام ببعض الوظائف الإدارية، حيث قام بربط ذلك بحجم الشركة والأنشطة الإنتاجية فيها، وتكونت عينة الدراسة من ٤٥ شركة صناعية مساهمة عامة أردنية مدرجة في سوق عمان المالي. واعتمد الباحث على أسلوب الاستبانه في جمع البيانات حيث تم توزيعها على المديرين العاميين في هذه الشركات، وتوصلت الدراسة إلى أن الدقة في التحليل ومعالجة البيانات المحاسبية تعطي ثقة وموضوعية لهذه البيانات، وتزيد من درجة الاعتماد عليها من متخذي القرارات وخاصة عند استخدام الحاسوب في النظام المحاسبي مما يسرع في عملية تقديم المعلومات والتقارير المحاسبية المستمدة من التقارير والقوائم المالية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة، ولم يتوصل الباحث إلى فروق ذات دلاله إحصائية بين نوع نشاط الشركة والتحصيل العلمي والعمر والخبرة والمدة التي قضاها متخذ القرار في منصبه ومدى استخدامها للمعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات والرقابة.

– **دراسة (Brinberg, 1992)، بعنوان " العلاقة بين النظرية والتطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية".** هدفت الدراسة إلى استعراض وتحليل وتقييم الدراسات التي أجريت على توضيح أهمية العلاقة بين النظرية والتطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية، حيث استعرض الباحث فيها ثلاثة جوانب تتعلق بأساليب المحاسبة الإدارية، وهي الجانب الإداري والاقتصادي والسلوكي. وتم جمع البيانات من خلال الاستبانه، وأجراء العديد من المقابلات الشخصية، والمطبوعات الرسمية. وقد خلصت الدراسة في الجانب الأول عن اهتمامات المديرين بالمشاكل التي تواجههم وكيفية استخدام الأساليب المتعلقة بحل هذه المشاكل. وكما كشفت في الجانب الثاني عن اهتمامات الاقتصاديين بالتحليل ألاستنتاجي الذي يعتمد على استخدام نماذج القرارات

القياسية لحل المشاكل الإدارية، وكشفت في الجانب الثالث مدى استجابة العاملين المهتمين بأساليب المحاسبة الإدارية.

- **دراسة رمضان، (١٩٩٠)، بعنوان " تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة العامة الصناعية في الأردن".** تعد الدراسة التي أجراها رمضان من الدراسات الميدانية في الدول النامية حول درجة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الأردن. فقد قام بدراسة واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، وتم جمع البيانات باستخدام قائمة استبيان لهذا الغرض اشتملت على ثلاثة أقسام معتمدا على مقياس ليكرت، وتم توزيع الاستبانه على عينة الدراسة البالغ عددها ٤٦ شركة من الشركات المساهمة العامة الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي لعام ١٩٨٦، وقد خلصت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية الأردنية لا تولي المحاسبة الإدارية الأهمية بالمستوى المطلوب، كما بينت الدراسة أن أكثر الأساليب تطبيقا لدى هذه الشركات هو أسلوب تحليل التعادل وأسلوب الموازنات التشغيلية، فقد بلغت نسبة الشركات التي تطبق أسلوب تحليل التعادل (٧٥%)، وأسلوب الموازنات التشغيلية (٥٦%)، والموازنات الرأسمالية (٤٧%). أما الأساليب الأخرى مثل تحليل عائد المساهمة ومحاسبة المسؤولية فقد كان استخدامها محدودا. كما كشفت الدراسة أن هناك بعض الأساليب مثل الأساليب الكمية لا تطبق في هذه الشركات، ويرجع ذلك إلى عدم توفر الخلفية العلمية والعملية لدى المحاسبين الإداريين وكذلك الوقت الكافي للتدريب مما يجعلهم غير قادرين على تطبيق هذه الأساليب بكفاءة وفاعلية.

- **دراسة (Yoshikawa *et al.*,1989)، بعنوان " مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية بين الشركات اليابانية والاسكتلندية".** هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية بين الشركات اليابانية والاسكتلندية ومدى التباين بينها، حيث قام الباحث

بجمع المعلومات من خلال استبانه وزعت على الشركات خلال النصف الأول من عام ١٩٨٨، وبلغ حجم العينة ٧٠٠ شركة صناعية ٢٠٠ شركة في اسكتلندا و ٥٠٠ شركة يابانية مدرجة في بورصة طوكيو للأوراق المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تباين في درجة المركزية بين الشركات في البلدين، وهناك ميل لدى الشركات الاسكتلندية لاستخدام مراكز المسؤولية لأغراض الرقابة على التكلفة، بينما تركز الشركات اليابانية على محاسبة التكاليف لأغراض أعداد القوائم المالية، وأظهرت الدراسة أن الشركات اليابانية تستخدم التكاليف المتغيرة بدرجة كبيرة وتهتم في تقدير تكاليف المنتجات، وتعتمد بدرجة كبيرة على وضع تكاليف مستهدفة، بالمقابل كانت نسبة استخدام الشركات الاسكتلندية لهذه الأساليب قليلة. وتعتمد الشركات في كلا البلدين بدرجة كبيرة على الطرق التقليدية في تحميل تكاليف التصنيع غير المباشرة، وان الشركات اليابانية تفضل الطرق غير القائمة على خصم التدفقات النقدية في تقييم المشاريع الرأسمالية مثل طريقة فترة الاسترداد ومعدل العائد المحاسبي، بينما الكثير من الشركات الاسكتلندية تستخدم مزيجا من أساليب الموازنات الرأسمالية، ويعتقد الباحث أن السبب يرجع إلى اختلاف البيئة الثقافية والاقتصادية بين البلدين.

- **دراسة العيداني، (١٩٨٩)، بعنوان " الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء بالتطبيق على معمل البصرة الورقي في العراق ".** قام الباحث بدراسة واقع تطبيق الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في المنشات الصناعية بالتطبيق على معمل البصرة التابع للمنشاة العامة للصناعات الورقية في العراق، وتم جمع البيانات من خلال الاستبانه، وأجراء العديد من المقابلات الشخصية، والمطبوعات الرسمية للشركة، وبعض الدراسات والبحوث والتعليمات الرسمية ذات العلاقة بالموضوع الصادرة من وزارة المالية، وتبين أن أعداد الموازنة التخطيطية في معمل ورق البصرة بصفة خاصة وللمنشاة عموما يتم وفقا للنظام

المحاسبي الموحد، حيث أن بعض الذين يقومون بأعداد الموازنات يعتمدوا عليها على أنها أداة لقياس وتقييم الأداء، بغض النظر عن أهميتها في أنجاز الوظائف الإدارية المختلفة. وتساهم المستويات الإدارية العليا والوسطى في أعداد جدول الموازنات التخطيطية، ولوحظ أن هناك ضعفا في نظام متابعة تنفيذ الموازنات التخطيطية الداخلية رغم أن الشركة تقوم بربط الحوافز بنظام الموازنات التقديرية.

- دراسة (Ratnatunga *et al.*, 1988)، بعنوان " مدى تطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية في قطاعات التسويق بالشركات الصناعية للمواد الغذائية في استراليا".

قام بأجراء دراسة حول أمكانية تطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية لمساعدة متخذي القرارات والقائمين على الرقابة في قطاعات التسويق بالشركات الصناعية للمواد الغذائية باستراليا في تحقيق أهدافهم. ولقد تم اختيار عينة مكونة من ١٦٠ شركة صناعية، وتم جمع البيانات من خلال استبانه وزعت على مديرين التمويل والتسويق بهذه الشركات وأجراء العديد من المقابلات الشخصية. وقد خلصت الدراسة إلى أن الإدارات المالية في الشركات عينة الدراسة تستخدم أساليب المحاسبة التقليدية مثل التنبوء بالمبيعات، والموازنات الدورية، وموازنات الرقابة، وتحليل الانحرافات لإمداد الإدارات التسويقية بالمعلومات الكافية لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. كما بينت الدراسة أن أكثر الأساليب أهمية وتطبيقا كان هو أسلوب الموازنات غير المرنة في مجال الرقابة، وان استخدام أساليب المحاسبة الإدارية ويشكل عام في النشاط التسويقي لم يظهر اختلافا ذو دلاله إحصائية بين الشركات ذات الأداء المالي العالي والشركات ذات الأداء المالي المنخفض، وبالتالي لا يمكن القول بان استخدام أساليب المحاسبة الإدارية بانتظام له اثر على أداء الشركة المالي

- دراسة (Ghosh B.C., 1987) **بعنوان "مدى استخدام أساليب المحاسبة الإداريـة فـي سنغافورة"**. هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى استخدام أسـاليب المحاسـبة الإداريـة فـي الشركات الصناعية وغير الصناعية في سنغافورة، وتكونت عينة من الـشركات الـصناعية وغير الصناعية، وتم توزيع الاستبانه على عينة الدراسة. وقد كشفت الدراسة أن الموازنـات التشغيلية والتكاليف المعيارية تستخدمان في الرقابة. ولم تكشف الدراسة عن وجود اختلافات ذات دلاله معنوية بين طبيعة الصناعة ودرجة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية. وقد توصلت الدراسة إلى أن أكثر الأساليب استخداما هي الموازنات التشغيلية والتكاليف المعيارية، كما أن (١٦%) من الشركات تستخدم التكاليف المعيارية في الرقابة وقـد اسـتخدمها (٥٤%) مـن الشركات بشكل جزئي،وكان استخدام التكاليف المعيارية في الصناعة أكثر منها في القطاعات الأخرى، وكانت نسبة استخدام أسلوب تحليل التعادل من قبل هذه الشركات عالية حيث وصلت إلى (٥٥%).

- دراسة (Kin Cheung, 1986)، **بعنوان " مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في هونج كونج"**. هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية فـي هونج كونج، وأجريت هذه الدراسة على سوق هونج كونج، وقد تناولت كلا مـن الـشركات الصناعية وغير الصناعية. وتم جمع البيانات من خلال توزيع استبانه على عينة مكونه مـن أكثر من ١٠٠ شركة في سوق هونج كونج، ألا أن عدد الشركات المستجيبة كان ٣٥ شـركة فقط، وقد توصلت الدراسة إلى أن أكثر الأساليب تطبيقا واستخداما هي الموازنات التخطيطية، وان هناك ارتباطا ايجابيا بين حجم الشركة وتطبيق بعض الأساليب المستخدمة.

- دراسة (Jones, 1986)، **بعنوان " أساليب التخطيط والرقابة المالية المتبعة في شـركات المملكة المتحدة "**. حاول الباحث التعرف على أساليب التخطيط والرقابة المالية المتبعة فـي شركات المملكة المتحدة وعلاقتها بحجم الشركة، ومدى التطور في اسـتخدامها مـن خـلال أجراء دراسة على فترتين، عام ١٩٧٥ وعام ١٩٨١ ولنفس عينة الدراسة، وتم جمع البيانات من خلال استبانه وزعت على المديرين الماليين لهذه الشركات، وجاءت نتيجة استقصاء عـام ١٩٧٥ لتظهر بان أساليب التخطيط والرقابة والتنبؤ المالية المتبعة في تلك الـشركات غيـر متطوره وبسيطة، وجاءت نتيجة المقارنة بين استخدام أساليب الرقابة والتخطيط بين الفترتين مختلفة، فبعض الأساليب لم يتغير تطبيقها بين الفترتين بينما كان هناك اختلاف فـي تطبيـق أساليب أخرى مثل استخدام الحاسوب في مجال التخطيط واتخاذ القرارات، مع الاتجاه نحـو استخدام طرق تقييم المشاريع الاستثمارية القائمة على التدفقات النقدية ورغم ذلك هناك زيادة في اعتماد الشركات على طريقة فترة الاسترداد، مع ازدياد اهتمام الشركات في مجال الرقابة المالية من خلال الموازنات. أما فيما يتعلق بالعلاقة بين تطبيق أساليب التخطـيط والرقابـة وحجم الشركة ونوع الصناعة، أظهرت الدراسة اختلافا في تطبيق هذه الأساليب بين الشركات الكبيرة والصغيرة، ولم تخرج بتفسير ونتائج واضحة تدعم العلاقة بنوع الصناعة.

- دراسة (Gorden and Narayanan, 1984)، **بعنوان " العلاقة بين عدم التأكد للبيئة الخارجية وأساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في التخطيط والتنبوء بالمستقبل"**.

هدفت الدراسة إلى كشف العلاقة بين درجة إدراك المديرين لحالة عدم التأكد للبيئة الخارجيـة وعدد أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في التخطيط والتنبوء بالمستقبل، حيث أجريت هذه الدراسة على عينة من مديرين الإدارة العليا في (٣٤) منشأه صناعية في الولايـات المتحـدة الأمريكية، وتم جمع البيانات من خلال استبانه وزعت على عينـة الدراسـة، وقـد توصـل

الباحثان إلى نتيجة مفادها انه كلما زاد إدراك المديرين لحالة عدم التأكد في البيئة الخارجية، كلما زاد استخدامهم للأساليب التخطيطية في المحاسبة الإدارية والعكس صحيح.

– **دراسة (Scapens, 1983)، بعنوان " مدى التطبيق العملي لأساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الأمريكية".** قام بأجراء دراسة تحليليه للتعرف على مدى إمكانية التطبيق العملي لأساليب المحاسبة الإدارية المستمدة من الدراسات النظرية ومدى تطور هذا التطبيق وأي الأساليب أكثر أهمية وتطبيقا في الشركات الأمريكية. وتم جمع البيانات من خلال فحص وتحليل ٢٤ مرجعا للمحاسبة الإدارية تم نشرها خلال ست سنوات قبل أجراء هذه الدراسة مباشرة (أي قبل عام ١٩٨٣)، وقد خلصت الدراسة إلى نتيجة هامه مفادها أن معظم الأساليب المستخدمة المنشورة لم تتغير خلال العقدين الأخيرين، وان هناك فجوة بين الدراسات النظرية وواقع التطبيق، مما يؤثر على تطور أساليب المحاسبة الإدارية واستخدامها. ويرجع هذا غالبا إلى وجود مجموعة من العوامل أهمها عامل الوقت، والخبرة، والتدريب، والتقدم التكنولوجي والأكاديمي، وعدم ربط ذلك بالواقع العملي وعدم وجود جمعيات مهنية ترعى هذا الموضوع.

ما يميز هذه الدراســة عن الدراسات السابقة:

تتميز هذه الدراسة برأي الباحث عن الدراسات السابقة بالنقاط التالية:

١. أن الدراسات السابقة تتفق على فحص أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية من اجل المساعدة في عمليات التخطيط والرقابة المالية واتخاذ القرارات، أما هذه الدراسة تقوم بربط استعمالات أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بالخصائص الديموغرافية لافراد عينة الدراسة.

٢. أن الدراسات السابقة تناولت وفي كل جانب من جوانبها موضوع هذه الدراسة في قطاعات مختلفة في الدول الأجنبية أو العربية غير قطاع الكهرباء في الأردن، بينما هذه الدراسة تتناول الموضوع بالتطبيق على شركات قطاع الكهرباء الأردني.

٣. أن الدراسات السابقة كانت تأخذ الموضوع بصورة عامة دون تفصيل بينما هذه الدراسة ستكون أكثر تفصيلا، أي أنها شاملة بحيث تغطي أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة وميزاتها ومعوقات استخدامها، ويتضح ذلك من خلال أهداف الدراسة.

٤. تميزت هذه الدراسة عن دراسة (رمضان، ١٩٩٠) ودراسة (الحديدي، ٢٠٠٥) أنهم قاموا بدراسة مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في القطاع الصناعي الأردني بينما هذه الدراسة تقوم بدراسة مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في قطاع الكهرباء الأردني، وكانت دراستيها تمثل فترة زمنية سابقة بينما هذه الدراسة تمثل فترة زمنية جديدة، وستكون هذه الدراسة أكثر تفصيلا. وأيضاً قاموا باختيار الأساليب القابلة للتطبيق على القطاع الصناعي بينما هذه الدارسة قامت باختيار الأساليب القابلة للتطبيق على قطاع الكهرباء.

- ويبين الجدول التالي رقم (٣-١) تلخيصاً للدراسات السابقة من حيث المؤلف والسنة، وبلد الدراسة، والأهداف، والأسلوب والعينة، ونتائج الدراسة:

جدول رقم (٣-١)

ملخص الدراسات السابقة

المؤلف والسنة	بلد الدراسة	الأهداف	الأسلوب والعينة	النتائج
Xiao ٢٠٠٦	الصين	- مدى استخدام الشركات الصينية لأساليب المحاسبة الإدارية، ومدى التطور في استخدامها. - علاقة أساليب المحاسبة الإدارية بحجم الشركة.	استبانه وزعت على ٣٣٧ شركة من الشركات الصينية.	- تستخدم الشركات الصينية أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة. - الشركات الصناعية والشركات الكبيرة تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية أكثر من الشركات غير الصناعية والشركات الصغيرة.
O'Connor *et al.* ٢٠٠٤	الصين	- مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصينية الحكومية، ومدى تأثرها بعوامل كالمنافسة في السوق المالي، وحجم الشركة، وخبرة الشريك الأجنبي، وغيرها.	استبانه وزعت على ٨٢ شركة صناعية حكومية، وأجراء العديد من المقابلات الشخصية.	- زادت الشركات من استخدامها لأساليب المحاسبة الإدارية خلال هذه الفترة. - الشركات ذات الاستثمار الأجنبي تتبنى أساليب المحاسبة الإدارية بدرجة اكبر من الشركات الأخرى.

(تابع الجدول رقم ٣ – ١)

Junlin & Yu ٢٠٠٢	الصين	التحقق من أسباب حاجة الشركات في البلدان النامية مثل الصين إلى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، وكيف يمكن لهذه الشركات استخدام أحدث الأساليب في بيئتها الاقتصادية.	أجراء المقابلات الشخصية والإطلاع على المستندات والسجلات ذات العلاقة بأنظمة المحاسبة.	نظام الرقابة على التكاليف في الشركة يقوم على استخدام مجموعة من أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية الغربية، وكان لنظام محاسبة المسؤولية دور ايجابي في تخفيض تكاليف الإنتاج وزاد من ربحية الشركة.
Nicholas ٢٠٠٦	الولايات المتحدة الأمريكية	التحقق من مدى استخدام الشركات العامة الأمريكية أساليب المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالبيئة الخارجية و حجم الشركة.	استبانه وزعت على ١٠٠ شركة من الشركات العامة في الولايات المتحدة.	تستخدم الشركات عينة الدراسة أساليب المحاسبة الإدارية حيث كان لذلك الأثر المباشر على البيئة الخارجية، وان الشركات الكبيرة تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية أكثر من الشركات الصغيرة.
Gorden and Narayanan ١٩٨٤	الولايات المتحدة الأمريكية	كشف العلاقة بين درجة إدراك المديرين لحالة عدم التأكد للبيئة الخارجية وأساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في التخطيط والتنبوء.	استبانه وزعت على ٣٤ شركة صناعية في الولايات المتحدة الأمريكية.	كلما زاد إدراك المديرين لحالة عدم التأكد في البيئة الخارجية كلما زاد استخدامهم لأساليب المحاسبة الإدارية والعكس صحيح.
Scapens 1983	الولايات المتحدة الأمريكية	مدى التطبيق العملي لأساليب المحاسبة الإدارية المستمدة من الدراسات النظرية في الشركات الأمريكية.	فحص وتحليل ٢٤ مرجعاً تم نشرها خلال ٦ سنوات قبل إجراء هذه الدراسة.	معظم الأساليب المستخدمة والمنشورة لم تتغير خلال العقدين الأخيرين، وان هناك فجوة بين الدراسات النظرية وواقع التطبيق، مما قد يؤثر على تطور أساليب المحاسبة الإدارية وسبل استخدامها.

(تابع الجدول رقم ٣ – ١)

Shanahan & Lord ٢٠٠٦	نيوزلندا	تلخيص نتائج ما توصلت إليه الدراسات الحديثة في مجال أساليب المحاسبة الإدارية.	الدراسات السابقة لتاريخ هذه الدراسة في الجامعات النيوزلندية.	كان أحدث أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة هو أسلوب بطاقة العلامات المتوازنة، وتحليل ربحية الزبون، ومحاسبة الإدارة البيئية، والموازنات الرأسمالية.
Adler *et al.* ٢٠٠٠	نيوزلندا	التحقق من مدى استخدام الشركات الصناعية النيوزلندية أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة، وتحديد مزايا ومعوقات الاستخدام.	استبانه وزعت على ١٠٥٧ موقع صناعي تابع للشركات الصناعية النيوزلندية.	عدد قليل من الشركات تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة (مثل ABC) وان الغالبية العظمى منها تستخدم الأساليب التقليدية، وأظهرت الدراسة أن أهم المعوقات هي نقص المهارات والتدريب، والتكلفة العالية من الاستخدام، وعدم إدارة الوقت وغيرها، وان أهم المزايا هي تحسين ربحية الإنتاج، وتخفيض التكاليف.
Abdel-Kader & Luther ٢٠٠٤	بريطانيا	التعرف على مستوى ممارسات أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية البريطانية، ومدى التطور في استخدامها.	استبانه وزعت على ٦٥٨ شركة، وتم أجراء العديد من المقابلات الشخصية.	تستخدم الشركات عينة الدراسة العديد من أساليب المحاسبة الإدارية (منها الموازنات، وقياس الأداء المالي، وربحية المنتج وغيرها)، و هناك تطور في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
Arnold & Hatzopoulos ٢٠٠٠	بريطانيا	الفجوة بين النظرية والتطبيق للموازنات الرأسمالية في الشركات البريطانية.	استبانه وزعت على ٢٩٦ شركة في المملكة المتحدة.	هناك توجه لدى الشركات في تطبيق الأساليب العلمية لتقييم المشاريع الاستثمارية، وان الشركات الكبيرة منها تستخدم إما طريقة العائد الداخلي أو صافي القيمة الحالية.

(تابع الجدول رقم ٣ – ١)

Pike ١٩٩٦	بريطانيا	مدى تطبيق أساليب الموازنات الرأسمالية في المملكة المتحدة، ومدى التطور في استخدامها.	استبانه وزعت على ١١٩ شركة في بريطانيا.	قارن الباحث نتائج الدراسة مع دراستان سابقتان في عام ١٩٧٥ و ١٩٨٦ على نفس العينة، وتبين أن هناك زيادة في استخدام طريقتي معدل العائد الداخلي وصافي القيمة الحالية، وان شركات العينة تفضل استخدام الأساليب التقليدية للموازنات الرأسمالية.
Roslender ١٩٩٥	بريطانيا	دراسة تحليلية لتقييم الوضع الحالي لأساليب المحاسبة الإدارية في بريطانيا.	استبانه وزعت على الشركات البريطانية المدرجة في عام ١٩٩٤.	هناك ضعف في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، والذي أدى إلى استحداث أساليب جديدة ومتطورة لخدمة الإدارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وأظهرت أيضاً دور الأساليب في المحاسبة بصفه عامة.
Jones ١٩٨٦	بريطانيا	التعرف على أساليب التخطيط والرقابة المالية المتبعة في شركات المملكة المتحدة وعلاقتها بحجم الشركة.	استبانه وزعت على الشركات البريطانية خلال فترتين عام ١٩٧٥ و ١٩٨١ لنفس العينة.	أساليب التخطيط والرقابة المالية المتبعة في تلك الشركات غير متطورة وبسيطة، فبعض الأساليب لم يتغير خلال الفترتين، مع التطور في استخدام طرق تقييم المشاريع الاستثمارية. وهناك اختلاف في تطبيق الأساليب بين الشركات الكبيرة والصغيرة.
الحديدي ٢٠٠٥	الأردن	مدى استخدام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية وتأثيرها على الأداء.	استبانه وزعت على ٥٩ شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.	كان أكثر الأساليب استخداما في مجال اتخاذ القرارات هو التكلفة الكلية، واستخدام معدلات تحميل مختلفة، وفي مجال التخطيط هو الموازنات التشغيلية والمالية المختلفة، بينما في مجال الرقابة هو محاسبة المسؤولية، وتقارير الأداء، وحساب الانحرافات.

(تابع الجدول رقم ٣ – ١)

خشارمة والطعاني ٢٠٠٣	الأردن	مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات تقييم الأداء والرقابة المالية في الجامعات الرسمية الأردنية.	استبانه وزعت على ١٠٠ موظف من موظفي الإدارة المالية في الجامعات الرسمية الأردنية والبالغ عددها ٦.	لا تطبق الجامعات الرسمية الأردنية أساليب المحاسبة الإدارية بالشكل الملائم، أما العوامل التي تحول دون الاستخدام فقد لخصها الباحثان في عدم أدراك الإدارة المالية لأهمية هذه الأساليب، وعدم توفر الكوادر الفنية المدربة على تطبيقها، ومقاومة الإدارة الحالية للتغيير.
السعيدات ٢٠٠٣	الأردن	الموازنات المرنة وأثرها في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.	استبانه وزعت على ١٧ شركة من الشركات الصناعية.	الموازنات المرنة المستخدمة في تلك الشركات ملائمة لأغراض الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة، رغم عدم الاستفادة من البرامج الحاسوبية المستخدمة في تلك الشركات.
العلاوين ٢٠٠٠	الأردن	تقييم أنظمة الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.	استبانه وزعت على ٩٠ شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، والمقابلات الشخصية	غالبية نظم الموازنات التقديرية المستخدمة في الشركات غير ملائمة، رغم أدراك إدارة الشركات لأهمية ومزايا تطبيقها، وبين أن هناك معوقات داخلية وخارجية تؤثر سلبا على فاعلية نظم الموازنات المطبقة منها البيئة التسويقية، والنواحي الفنية للصناعة التي تنتمي أليها الشركة، والخبرة كمدير مالي والمؤهل العلمي وغيرها.

(تابع الجدول رقم ٣ – ١)

المحاميد ١٩٩٩	الأردن	التعرف على مدى توفر نظم الرقابة المالية وأثرها على الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.	استبانه وزعت على ٤٤ شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.	لا توجد علاقة بين توفر الرقابة المالية والأداء باستثناء وجود علاقة بين متغير الرقابة الداخلية المحاسبية والأداء، وكذلك لم يظهر اختلاف في العلاقة بين توفر نظم الرقابة المالية والأداء باختلاف حجم الشركة.
جبريل ١٩٩٨	الأردن	مدى تطبيق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمحاسبة المسؤولية.	استبانه وزعت على ٤٥ شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.	نسبة تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات بلغت في متوسطها ٧٢% وهذه النسبة تدل على وجود قصور في تطبيق محاسبة المسؤولية، وكذلك وجود معوقات في تطبيق محاسبة المسؤولية رغم وعي المديرين الماليين لأهميتها.
الفرحان والطراونة ١٩٩٦	الأردن	قياس مدى توفر نظم الرقابة والمعلومات في مؤسسات القطاعين العام والخاص في الأردن، ومدى مساهمة هذه النظم في تحقيق النتائج المتوقعة منها.	تم جمع البيانات من ٢٢٣ رئيس قسم منهم ١٠٨ في القطاع الخاص و ١١٥ في القطاع العام، والمقابلات الشخصية.	انخفاض مستوى توفر نظم الرقابة والمعلومات في مؤسسات القطاع العام، وكذلك انخفاض درجة مساهمة هذه النظم في تحقيق ما هو متوقع منها. وذلك بعكس الحال في مؤسسات القطاع الخاص، وكان أكثر أساليب المحاسبة الإدارية استخداماً هي الموازنات التشغيلية يليها الموازنات الرأسمالية يليها تحليل التكلفة والحجم والربح.
عبدا لرزاق ١٩٩٣	الأردن	مدى استخدام المعلومات المحاسبية في القرارات الإدارية المتعلقة بوظيفتي التخطيط والرقابة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.	استبانه وزعت على ٤٥ شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.	الدقة في التحليل ومعالجة البيانات المحاسبية تعطي ثقة وموضوعية لهذه البيانات، وتزيد من درجة الاعتماد عليها من متخذي القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة، ولم يتوصل الباحث إلى فروق ذات دلالة إحصائية بين نوع نشاط الشركة وحجمها.

(تابع الجدول رقم ٣ – ١)

رمضان ١٩٩٠	الأردن	مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة العامة الصناعية في الأردن.	استبانه وزعت على ٤٦ شركة من الشركات الصناعية.	لا تولي الشركات الصناعية الأردنية المحاسبة الإدارية الأهمية بالمستوى المطلوب، وكان أكثر الأساليب تطبيقاً في هذه الشركات هو أسلوب تحليل التعادل، والموازنات التشغيلية، أما الأساليب الأخرى فكان استخدامها محدوداً.
El-Ebaishi *et al.* ٢٠٠٣	السعودية	مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية السعودية الكبيرة والمتوسطة الحجم.	استبانه وزعت على ٢٠٠ شركة من الشركات الصناعية السعودية، وأجراء المقابلات.	تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإدارية، حيث كانت أكثر الأساليب استخداماً موازنة الإنتاج، يليها الموازنة النقدية، وكانت أكثر الأساليب أهمية الموازنة الشاملة يليها موازنة المبيعات، أما نظام تكاليف الأنشطة فكان استخدامه محدوداً.
Hyvnen ٢٠٠٣	فنلندا	العلاقة بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة ونظم المعلومات المحاسبية في الشركات الفنلندية.	استبانه وزعت على ٣٠٠ وحدة أعمال تابعة للشركات الكبيرة والمتوسطة الحجم في فنلندا في عام ١٩٩٩.	عدم وجود اختلافات ذات دلاله إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية ونظم المعلومات المحاسبية والعلاقة طردية، وتستخدم وحدات الأعمال أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة بشكل متقارب، وكان أكثر الأساليب استخداماً نظام تكاليف الأنشطة يليها بطاقة الأداء المتوازن، يليها نظام التكاليف ألمستهدفه.
Haldma & Laats ٢٠٠٢	استونيا	التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية المستعملة في الشركات الصناعية الاستونية، وتحديد أهم العوامل المؤثرة في استخدامها.	استبانه وزعت على المديرين الماليين في ٦٢ شركة صناعية	لا تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة، وان هناك عوامل عده تؤثر في استخدام الأساليب مثل المنافسة، وحجم الشركة، والبيئة، والقوانين، والنقص في المحاسبين المؤهلين.

(تابع الجدول رقم ٣ – ١)

Szychta ٢٠٠٢	بولندا	اثر التحول من الاقتصاد الاشتراكي المركزي إلى نظام الاقتصاد القائم على السوق في الشركات البولندية على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.	استبانه وزعت على ٦٠ شركة من الشركات البولندية خلال عامي ١٩٩٨ و ١٩٩٩، وأجراء المقابلات الشخصية.	ما زالت درجة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات البولندية تقليدية ويعود ذلك إلى وجود معوقات سلوكية، ومالية، وتكنولوجية في هذه الشركات. وتستخدم الشركات التخطيط طويل الآجل خصوصاً لأغراض الأنفاق الرأسمالي، وان الموازنات الرأسمالية والمالية يتم أعدادها في كل الشركات تقريباً.
Joshi ٢٠٠١	الهند	مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية في الشركات الصناعية الهندية.	استبانه وزعت على ٦٠ شركة من الشركات الصناعية في الهند بعد عام ١٩٩١.	تستخدم الشركات الصناعية الهندية معظم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة منها التكاليف المستهدفة، واستقصاء رضاء الزبائن، ونظام تكاليف الأنشطة، وتحليل الربحية، ولكنها ما زالت تعتمد بشكل كبير على الأساليب التقليدية.
Chanhall & Smith ١٩٩٨	استراليا	مدى استخدام الشركات الصناعية الاسترالية أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة، والفوائد المتحققه من تطبيقها.	استبانه وزعت على جميع الشركات الصناعية الاسترالية في عام ١٩٩٧.	هناك تفضيلاً واضحاً لاستعمال أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على الأساليب الحديثة، وأظهرت أيضاً أن نظام تكاليف الأنشطة لا يستخدم بدرجة كبيرة، وان كان استخدام الأساليب التقليدية له فوائد واضحة على الشركات.

(تابع الجدول رقم ٣ – ١)

Ratnatunga *et al.* ١٩٨٨	استراليا	مدى تطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية في قطاعات التسويق بالشركات الصناعية للمواد الغذائية في استراليا.	استبانه وزعت على ١٦٠ شركة من الشركات الصناعية الاسترالية، وأجراء المقابلات.	تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مثل التنبوء بالمبيعات، والموازنات الدورية، وموازنات الرقابة ، وتحليل الانحرافات وغيرها. وان استخدام الأساليب بشكل عام في النشاط التسويقي لم يظهر اختلاف ذو دلاله إحصائية بين الشركات ذات الأداء المالي العالي والمنخفض.
الحمود وإبراهيم ١٩٩٧	قطر	مدى استعمال أساليب المحاسبة الإدارية وطرق تقويم الإنفاق الرأسمالي من قبل الشركات المساهمة القطرية.	استبانه وزعت على ٢٩ شركة من الشركات المساهمة القطرية.	لا تستخدم الشركات المساهمة القطرية أساليب المحاسبة الإدارية بالشكل الملائم، وبينت أيضاً انه لا توجد فروق ذات دلاله إحصائية بين القطاع المختلط والخاص فيما يتعلق بمدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.
الفضل ١٩٩٧	العراق	تحليل اثر متغيرات الموقف على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في القطاع الصناعي العراقي.	استبانه وزعت على ٣٤ منشاة من منشات القطاع العراقي، وأجراء المقابلات الشخصية.	تأثير متغيرات الموقف على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية مختلف من متغير لآخر، وهناك شبة اتفاق بين المنشات على استخدام أسلوب الموازنات التشغيلية والرأسمالية، وطرق تقدير التكاليف، وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح، وطرق تقييم الأداء، وعلى عدم استخدام أسلوب البرمجة الخطية، وتحليل القرارات، ومحاسبة المسؤولية.
العيداني ١٩٨٩	العراق	واقع تطبيق الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في المنشات الصناعية العراقية بالتطبيق على معمل البصرة.	استبانه، وأجراء العديد من المقابلات الشخصية، والمطبوعات الرسمية للشركة.	بعض الذين يقومون بأعداد الموازنات يعتمدوا عليها على أنها أداة لقياس وتقييم الأداء، بغض النظر عن أهميتها في أنجاز الوظائف الإدارية المختلفة. وتساهم المستويات الإدارية العليا والوسطى في أعداد جدول الموازنات التخطيطية.

(تابع الجدول رقم ٣ – ١)

صالح ١٩٩٤	ليبيا	مدى استخدام الشركات الصناعية الليبية للتكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف، والمقومات اللازمة لتحديد التكلفة المعيارية.	استبانه وزعت على ١٥ شركة صناعية وجهاز تنفيذي في ليبيا.	تقوم غالبية الشركات بالرقابة على التكاليف باستخدام الميزانيات التقديرية، وانه من غير الواضح مدى توفر المقومات الأساسية لاستخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف وتتم معالجة الانحرافات محاسبياً دون التعرف على أسبابها ومكان حدوثها.
Ghosh B.C. ١٩٨٧	سنغافورة	مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية وغير الصناعية في سنغافورة.	استبانه وزعت على عينه مكونه من الشركات الصناعية وغير الصناعية في سنغافورة.	كان أكثر الأساليب استخداماً في هذه الشركات هي الموازنات التشغيلية والتكاليف المعيارية، وكانت نسبة استخدام تحليل التعادل عالية حيث بلغت ٥٥%، وكان استخدام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية أكثر من غير الصناعية.
Kin Cheung ١٩٨٦	هونج كونج	مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية وغير الصناعية في هونج كونج.	استبانه وزعت على ١٠٠ شركة من الشركات الصناعية وغير الصناعية.	كان أكثر الأساليب استخداماً في هذه الشركات هي الموازنات التخطيطية، وتبين ان هناك ارتباطاً ايجابياً بين حجم الشركة وتطبيق بعض الأساليب المستخدمة.
Guilding *et al.* ٢٠٠٠	بلدان مختلفة (نيوزلندا، وأمريكيا، وبريطانيا).	المقارنة بين أساليب المحاسبة الإدارية المستعملة في الشركات في بلدان مختلفة، وشملت الدراسة ١٢ أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية.	استبانه وزعت على ٣١٤ شركة (١٢٧ من الولايات المتحدة، ٦٣ من بريطانيا، ١٢٤ من نيوزلندا).	هناك تباين في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في البلدان الثلاث، وكان أكثر الأساليب استخداماً التسعير الاستراتيجي، وبصوره عامه هناك نقص في استخدام معظم أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ومحدودية في تفهم واستخدام مصطلح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات في تلك البلدان.

(تابع الجدول رقم ٣ – ١)

Rezaee & Szendi ١٩٩٥	بلدان مختلفة (دول شرق آسيا)	مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الآسيوية، وأثرها على البيئة الخارجية.	استبانه وزعت على ٥٥٠ شركة في مناطق شرق أسيا.	تستخدم الشركات بعض أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مثل نظام تكاليف الأنشطة، والقيمة الاقتصادية المضافة، وغيرها. وهناك توجه في استخدام أحدث الأساليب منها بطاقة العلامات المتوازنة، ولكن مع الاستمرار في استخدام بعض الأساليب التقليدية.
Brinberg ١٩٩٢	بلدان مختلفة	العلاقة بين النظرية والتطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية، حيث استعرض الباحث فيها ثلاثة جوانب تتعلق بأساليب المحاسبة الإدارية وهي الجانب الإداري والاقتصادي والسلوكي.	الاستبانه، وأجراء العديد من المقابلات الشخصية، والمطبوعات الرسمية.	توصلت الدراسة في الجانب الأول عن اهتمامات المديرين بالمشاكل التي تواجههم وكيفية استخدام الأساليب المتعلقة بحل هذه المشاكل. وفي الجانب الثاني عن اهتمامات الاقتصاديين بالتحليل ألاستنتاجي الذي يعتمد على استخدام نماذج القرارات القياسية لحل المشاكل الإدارية، وفي الجانب الثالث مدى استجابة العاملين المهتمين بأساليب المحاسبة الإدارية.
Yoshikawa ١٩٨٩	بلدان مختلفة (اليابان، واسكتلندا)	مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية بين الشركات اليابانية والاسكتلندية ومدى التباين بينها.	استبانه وزعت على ٧٠٠ شركة (٢٠٠ في اسكتلندا و ٥٠٠ في اليابان).	هناك تباين في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية بين الشركات في البلدين، وهناك ميل لدى الشركات الاسكتلندية لاستخدام مراكز المسؤولية لأغراض الرقابة على التكلفة، بينما تركز الشركات اليابانية على محاسبة التكاليف لأغراض أعداد القوائم المالية، وغيرها.

فرضيات الدراســـة

من خلال الإطلاع على الأدبيات السابقة وأساليب المحاسبة الإدارية فإن البحث يقــوم على اختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

H1.0: لا تقوم شركات قطاع الكهرباء الأردني بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

الفرضية الثانية:

H2.0: لا توجد علاقة بين درجة تطبيق شركات قطاع الكهرباء الأردني المساهمة العامــة لأساليب المحاسبة الإدارية والخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة (وهي المؤهــل الأكاديمي، والتخصص العلمي، والمركز الوظيفي، وسنوات الخبرة، والدورات التدريبية).

الفرضية الثالثة:

H3.0: لا يوجد إدراك لدى أفراد عينة الدراسة لمزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني.

الفرضية الرابعة:

H4.0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى إدراك مزايا استخدام أساليب المحاســبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني و الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة.

الفرضية الخامسة:

H5.0: لا توجد أسباب أو معوقات تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شركات قطاع الكهرباء الأردني.

الفرضية السادسة:

H6.0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى إدراك الأسباب أو المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شركات قطــاع الكهربــاء الأردنــي و الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة.

الفصل الرابع

أسلوب الدراسة

منهجية الدراسة

طبيعة الدراسة

مجتمع وعينة الدراسة

متغيرات الدراسة

الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل

خصائص عينة الدراسة.

مدى ثبات الاستبانة.

تناول هذا الفصل منهجية الدراسة، وطبيعتها، ومجتمع وعينة الدراسة، وأسلوب جمع البيانات ومصادرها، بالإضافة إلى الأساليب والاختبارات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، وخصائص عينة الدراسة.

منهجية الدراســة

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجــد في الواقع، ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً، ولا يقف هذا المنهج عند حد جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، وإنمــا يعمد كذلك إلى تحليل الظاهرة وتفسيرها والوصول إلى استنتاجات تسهم في تطــوير الواقــع وتحسينه، بالاعتماد على مصدرين لجمع البيانات:

- **المصادر الثانوية:**

وتشتمل على الأدبيات المتعلقة بالموضوع في الكتب والدوريات والأبحاث والتقــارير والنشرات العربية والأجنبية، بالإضافة إلى الوثائق الحكومية والقوانين والأنظمة ذات الــصلة بموضوع الدراسة بهدف تغطية الجانب النظري.

- **المصادر الأولية:**

وقد تم إجراء المقابلات الشخصية مع بعض مديرين الدوائر المالية ورؤوســا أقــسام المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء بهدف الإطلاع على الواقع والخــروج ببعض الانطباعات والآراء لتحقيق أهداف الدراسة ولتطوير الاستبانه. ولجمع بيانات هذه الدراسة، وتم تصميم استبانه وجهة إلى كافة مساعدي المدير العام للشؤون المالية ومديرين الدوائر المالية ومديرين التدقيق الداخلي ورؤوسا أقسام المحاسبة الإداريــة

والمحاسبين الإداريين في الإدارة المالية في شركات قطاع الكهرباء الأردني والبالغ عددهم ٥٤ موظف وتم تقسيم الاستبانه حسب الأجزاء التالية:

- **الجزء الأول:** يحتوي على أسئلة خاصة بالمعلومات العامة عن المستجيب تشتمل على سبعة أسئلة تتعلق بـ:

العمر، والمؤهل العلمي، والتخصص، والمركز الوظيفي، وسنوات الخبرة في ممارسة الوظيفة، والدورات التدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية وهل يوجد في شركات قطاع الكهرباء الأردني أقسام محاسبة إدارية.

- **الجزء الثاني:** يحتوي على أسئلة خاصة بموضوع الدراسة لمعرفة مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في عمليات التخطيط والرقابة المالية في شركات قطاع الكهرباء الأردني.

واعطي لكل سؤال خمسة درجات من الإجابات وفقاً لسلم ليكرت، اي من ٥ – ١ على التوالي، حيث يعني الرقم (٥) دائماً، (٤) غالباً،(٣)أحياناً، (٢) نادراً، (١) أبداً، على التوالي.

- **الجزء الثالث:** أهم مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.
- **الجزء الرابع:** أسباب أو معوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة .

واعطي لكل سؤال من الجزء الثالث والرابع خمسة درجات من الإجابات وفقاً لسلم ليكرت، اي من ٥ – ١ على التوالي، حيث يعني الرقم (٥) عالية الأهمية، (٤) مهمة،(٣) متوسطة الأهمية، (٢) قليلة الأهمية، (١) عديمة الأهمية، على التوالي.

طبيعة الدراسة

يمكن تصنيف هذه الدراسة على أنها دراسة استكشافية، وميدانية، وتحليليـــة، حيــث اعتبرت دراسة استكشافية لأنها تحاول استكشاف مدى استخدام شـــركات قطـــاع الكهربــاء الأردني لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة ، وميدانية لأنها استندت في جمع البيانات الأولية على استبانه تم تطويرها لتحديد مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية ، وتحديد أهم مزايـــا ومعوقات الاستخدام، وتحليلية لأنها سعت إلى تحليل العلاقة بين درجة استخدام شركات قطاع الكهرباء الأردني لأساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة المالية والخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة وكذلك تحليل الإدراك بمزايا استخدام أســاليب المحاســبة الإدارية وأهم المعوقات – إن وجدت– التي تحول دون استخدامها.

وعليه فقد طبق الباحث طريقة المسح الشامل لجمع البيانات وتبويبها وتحليلهــا ذلــك بغرض التوصل إلى الاستنتاجات التي تخدم أهداف البحث، حيث تم تطبيق الدراســة علـــى المراكز الوظيفية التالية (مساعد المدير العام للشؤون المالية، ومدير الدائرة المالية، ومـــدير التدقيق الداخلي، ورئيس قسم المحاسبة الإدارية، والمحاسب الإداري) في كافة شركات قطاع الكهرباء الأردني، وذلك باستخدام الاستبانه كأداة لجمع البيانات التـــي تجيـــب علـــى أســـئلة الدراسة، هذا بالإضافة إلى الرجوع إلى المراجع العلمية والوثائق والإحصائيات والدراســـات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وذلك لجمع البيانات والمعلومـــات المتعلقـــة بمـــدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة المالية.

مجتمع وعينة الدراســـة

يتكون مجتمع الدراسة من كافة مساعدي المدير العام للشؤون المالية ومديرين الدوائر المالية ومديرين التدقيق الداخلي ورؤوسا أقسام المحاسبة الإدارية والمحاسبين الإداريين فـــي

الإدارة المالية في شركات قطاع الكهرباء الأردني، والبالغ عددهم ٧٨ موظف في ست شركات رئيسية ولها العديد من الفروع في المملكة، حيث تم جمع البيانات من المراكز الرئيسية وليس من الفروع، وتم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة، بلغ عددها ٥٤ موظف في ٦ شركات، اي ما نسبتة ٧٠% من مجتمع الدراسة، اي تم توزيع ٩ استبانات لكل شركة، وهي كما يلي في الجدول رقم (٤-١):

جدول رقم (٤-١)

توزيع عينة الدراسة

اسم الشركة/ الوظيفة	مساعد المدير العام للشؤون المالية	مدير الدائرة المالية	مدير التدقيق الداخلي	رئيس قسم المحاسبة الإدارية	محاسب إداري	المجموع
شركة توليد الكهرباء المركزية المساهمة العامة	١	١	١	١	٥	٩
شركة توزيع الكهرباء المساهمة العامة	١	١	١	١	٥	٩
شركة الكهرباء الوطنية المساهمة العامة	١	١	١	١	٥	٩
شركة الكهرباء الأردنية المساهمة العامة	١	١	١	١	٥	٩
شركة كهرباء محافظة اربد المساهمة العامة	١	١	١	١	٥	٩
شركة السمراء لتوليد الكهرباء المساهمة العامة	١	١	١	١	٥	٩
المجموع	٦	٦	٦	٦	٣٠	٥٤

وتم اختيار عينة الدراسة من الفئات المذكورة وكما هو مبين في الجدول السابق رقم (٤-١) حيث بلغ عدد المستجيبين ٤٨ موظف اي ما نسبتة ٨٩% من العينة، وتم توزيع الاستبانه عليهم باليد بواسطة الباحث للتأكد من وصولها لأفراد عينة الدراسة، ولصدق النتائج وصحتها.

متغيرات الدراسة

- **المتغير المستقل : درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية:**

تم قياس درجة استخدام الشركة لأساليب المحاسبة الإدارية من خلال الإجابة على الأسئلة في الجزء الثاني من الاستبانة، وفقا لمقياس ليكرت المكون من ٥ درجات، واستخدمت المعادلة التالية لحساب درجة الاستخدام (الحديدي، ٢٠٠٥، ص٣٥):

درجة الاستخدام للشركة = مجموع قيم الإجابات في الاستبانة للشركة X ١٠٠%

مجموع القيم القياسية في الاستبانة للشركة

حيث يبلغ مجموع القيم القياسية للاستبانة = عدد الأسئلة X ٥

وتم تقسيم الجزء الثاني من الاستبانه إلى مجالين، الأول يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط، والثاني في مجال الرقابة، وتم قياس درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية لكل مجال باستخدام المعادلة التالية(الحديدي، ٢٠٠٥، ص٣٦):

درجة استخدام الشركة للمجال = مجموع قيم الإجابات في كل مجال X ١٠٠%

مجموع القيم القياسية لكل مجال

حيث يبلغ مجموع القيم القياسية لكل مجال = عدد الأسئلة لكل مجال X ٥ + عدد المستجيبين

- **المتغيرات التابعة: : الخصائص الديموغرافية التالية:**

العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة في ممارسة الوظيفة، الحصول على دورة تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.

الأساليب الإحصائية في التحليل

لغرض تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة واختبار الفرضيات تم الاستفادة من الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS لتحليل البيانات، حيث إن اختيار الأسلوب

الملائم في التحليل يعتمد بشكل رئيس على نوع البيانات المراد تحليلها والغاية من وراء هـذا التحليل. وفي هذه الدراسة تم استخدام عدة أساليب إحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لخدمة أغراض هذا البحث. وفيما يلي أهم الأساليب التي تم استخدامها:

١. اختبار المصداقية (ألفا):

تم استخدام مقياس (Cronbach's Alpha) لفحص واختبار درجة مصداقية إجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة، ولقياس مدى الثبات الداخلي لأسئلة الاستبانة فـي مقدرتها على إعطاء نتائج موافقة لردود المستجيبين تجاه بنود الاستبانة. وتعتبر القيمة ممتازة إحصائياً لهذا المعامل إذا كانت اكبر من ٨٠%، وجيده إذا كانت بـين ٧١ – ٨٠%، ومقبولة إذا كانت اقل من ٦٠% (Sekaran, 2003)، حيث تـم توزيـع الاستبانه على عينة اختبارية من مجتمع الدراسة وعددهم (١٠) أفراد تم استثنائهم من عينة الدراسة لاحقاً، وتم توضيح الهدف من هذا الإجراء وأجابوا على الاستبانه وأبدوا ملاحظاتهم عليها سواء من الناحية اللغوية أو من ناحية مدى ملائمة الأسئلة للواقـع الفعلي، وقد أخذت ملاحظاتهم في الاعتبار، وكذلك تم توزيع الاستبانه على ثلة مـن دكاترة قسم المحاسبة لتحكيمها، وقد تم الأخذ بملاحظاتهم وتوجيهاتهم حتى أصـبحت قادرة على قياس الأهداف بدقة.

٢. الوسط الحسابي: تم استخدام الوسط الحسابي وهو أحد مقاييس النزعة المركزيـة ومـن أساليب الإحصاء الوصفي، وذلك لتحديد نسبة التقييم من قبل كل موظف لكل بند مـن بنـود الاستبانة، وبناء عليه تم تضمين البنود حسب درجتها وفقاً لمتوسطاتها الحسابية، وبناءا علـى ما سبق يتم الحكم من خلال مدى تحقق كل محور من محاور الاستبانه ثم كـل جـزء مـن

أجزاءها ومن ثم الاستبانه ككل حسب تحديد مستوى الوسط الحسابي للمقياس كالأتي(Sekaran, 2003) :-

أ. إذا كان الوسط الحسابي أقل من (١,٨)، فإنه يشير إلى عدم الاستخدام.

ب. إذا كان الوسط الحسابي من (١,٨) إلى أقل من (٢,٦) فإنه يشير إلى الاستخدام النادر.

ت. إذا كان الوسط الحسابي من (٢,٦) إلى أقل من (٣,٤) فإنه يشير إلى استخدام أحياناً.

ث. إذا كان الوسط الحسابي من (٣,٤) إلى أقل من (٤,٢) فإنه يشير إلى الاستخدام الغالب.

ج. إذا كان الوسط الحسابي من (٤,٢) فأكثر فإنه يشير إلى الاستخدام الدائم.

٣. **الانحراف المعياري:** استخدم لقياس وبيان مدى التشتت في الإجابات حول المتوسط لبنود الاستبانة المختلفة.

٤. **اختبار One – Sample – T- test**: لفحص الفرضية الأولى، والثالثة، والخامسة، كقاعدة القرار لرفض أو قبول الفرضية الصفرية بالاعتماد على قيمة مستوى الدلالة الناتج عند التحليل، فإذا كان مستوى الدلالة ٥% فأعلى تقبل الصفرية وترفض البديلة، وإذا كان مستوى الدلالة اقل من ٥% ترفض الصفرية وتقبل البديلة.

٥. **تحليل التباين الأحادي (ONE - WAY - ANOVA)**: وذلك لمعرفة دلالة العلاقة بين استجابات أفراد عينة الدراسة إتجاه أجزاء الدراسة باختلاف خصائصها الشخصية والوظيفية.

٦. **النسب المئوية والتكرارات:**

لوصف الخصائص الخاصة بالمعلومات العامة عن المستجيب التي تشتمل على سبعة أسئلة وتحديد إجاباتهم اتجاه أجزاء الدراسة التي تضمنتها الاستبانه.

خصائص عينة الدراسة.

بلغ حجم العينة ٥٤ موظف في ٦ شركات ألا انه تم الاستجابة فقط من ٤٨ موظف من موظفي الإدارة المالية، وكانت نسبة الاستجابة ٨٩% من حجم العينة. وقد احتوى القسم الأول من الاستبانة على عدد من الأسئلة الخاصة بأفراد عينة الدراسة وفيما يلي وصف لعينة الدراسة:

- **توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للعمر:**

يبين الجدول التالي فئات اعمار افراد عينة الدراسة والنسب المئوية للاعمار.

جدول رقم (٤ – ٢)

توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للعمر.

العمر	التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
أكثر من ٥٥ عام	٢	٤,٢	٤,٢
من ٤٥ عام إلى اقل من ٥٥ عام	٧	١٤,٦	١٨,٨
من ٣٥ عام إلى اقل من ٤٥ عام	١٤	٢٩,٢	٤٨
من ٢٥ عام إلى اقل من ٣٥ عام	٢٣	٤٧,٨	٩٥,٨
اقل من ٢٥ عام	٢	٤,٢	١٠٠
المجموع	٤٨	١٠٠,٠	

يظهر من الجدول السابق أن ٤٧,٨% من عينة الدراسة هم ضمن الفئة العمرية من ٢٥ عاما إلى اقل من ٣٥ عاماً يليها من ٣٥ عام إلى اقل من ٤٥ عام وشكلت ٢٩,٢% من عينة الدراسة وباقي الفئات النسبة المتبقية، وهذا يدل على ان معظم افراد عينة الدراسة هم من الشباب، واصحاب الخبرة والكفاءه.

- **توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل الأكاديمي:**

يبين الجدول التالي المؤهل الاكاديمي لافراد عينة الدراسة والنسب المئوية.

جدول رقم (٤ – ٣)

توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل الأكاديمي.

المؤهل الأكاديمي	التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
ماجستير	١٢	٢٥,٠	٢٥,٠
دبلوم عالي	١	٢,١	٢٧,١
بكالوريوس	٣٤	٧٠,٨	٩٧,٩
دبلوم	١	٢,١	١٠٠
المجموع	٤٨	١٠٠,٠	

يظهر من الجدول السابق أن ٧٠,٨% من عينة الدراسة هم من الموظفين الحاصلين على درجة البكالوريوس، ٢٥% منهم حاصلين على درجة الماجستير، أما بقية الدرجات فتمثل النسبة المتبقية، مما يدل على ارتفاع التحصيل العلمي لافراد عينة الدراسة ويتناسب مع الفئات العمرية لهم، حيث ان معظمهم من الحاصلين على درجة البكالوريس والماجستير وهي نسبة مرتفعة ومؤثرة على نوعية الاجابة.

- **توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للتخصص العلمي:**

يبين الجدول التالي التخصص العلمي لافراد عينة الدراسة والنسبة المئوية.

جدول رقم (٤ – ٤)

توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للتخصص العلمي.

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	٤٣	٨٩,٦
علوم مالية ومصرفية	٤	٨,٣
اقتصاد	١	٢,١
المجموع	٤٨	١٠٠,٠

يظهر من الجدول السابق أن ٨٩,٦% من عينة الدراسة هم من تخصص المحاسبة، و٨,٣% من تخصص العلوم المالية والمصرفية و الباقي من تخصص الاقتصاد والبالغة نسبته ٢,١%، مما يدل على معرفة وادراك افراد عينة الدراسة بالمحاسبة الادارية واساليبها، مما يعزز نتائج الدراسة.

- **توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمركز الوظيفي:**

يبين الجدول التالي المركز الوظيفي لافراد عينة الدراسة والنسبة المئوية.

جدول رقم (٤ – ٥)

توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمركز الوظيفي.

للمركز الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مساعد المدير العام للشؤون المالية	٣	٦,٣
مدير الدائرة المالية	٦	١٢,٥
مدير التدقيق الداخلي	٥	١٠,٤
رئيس قسم المحاسبة الإدارية	٦	١٢,٥
محاسب إداري	٢٨	٥٨,٣
المجموع	٤٨	١٠٠,٠

يظهر من الجدول السابق أن ٥٨,٣% من عينة الدراسة مركزهم الوظيفي محاسب إداري و١٢,٥% مركزهم الوظيفي مدير الدائرة المالية يليها بنفس النسبة رئيس قسم المحاسبة الإدارية ونجد أن ١٠,٤% منهم مدير التدقيق الداخلي وفقط ٦,٣% مساعد مدير عام للشؤون المالية، وهذا يدل على ان معظم افراد عينة الدراسة من المحاسبين الاداريين وهذا يتناسب مع موضوع الدراسة، ويعتبر مؤشر ايجابي يدل على ان لدى هؤلا المحاسبين معلومات عن اهمية المحاسبة الادارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية.

- **توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة في مجال العمل:**

يبين الجدول التالي سنوات الخبرة لافراد عينة الدراسة والنسب المئوية.

جدول رقم (٤ – ٦)

توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة في مجال العمل.

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
أكثر من ١٥ سنة	١٥	٣١,٣	٣١,٣
من ١٢ إلى اقل من ١٥ سنة	٢	٤,٢	٣٥,٥
من ٩ إلى اقل من ١٢ سنة	٦	١٢,٥	٤٨,٠
من ٦ إلى اقل من ٩ سنوات	٩	١٨,٨	٦٦,٨
من ٣ إلى اقل من ٦ سنوات	٨	١٦,٧	٨٣,٥
اقل من ٣ سنوات	٨	١٦,٥	١٠٠
المجموع	٤٨	١٠٠,٠	

يظهر من الجدول السابق أن ٣١,٣% من عينة الدراسة خبرتهم أكثر من ١٥ سنة، يليها من خبرتهم ما بين ٦ إلى ٩ سنوات بنسبة ١٨,٨% ، ومن خبرتهم أقل من ٦ سنوات بنسبة ٣٣,٢% والنسبة المتبقية من خبرتهم ما بين ٩ إلى ١٥ سنه، وهذا يتناسب مع اعمار افراد عينة الدراسة ومركزهم الوظيفي، مما يعطي مؤشراً ان المجيبين من اصحاب الخبرة الكافية للاجابة على اسئلة الدراسة، وقدرتهم على الادلاء بمعلومات مفيدة.

- **توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للحصول على دورة تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية:**

يبين الجدول التالي فئات افراد عينة الدراسة الحاصلين على دورة تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية والنسب المئوية.

جدول رقم (٤ – ٧)

توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للحصول على دورة تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.

الحصول على دورة تدريبية	التكرار	النسبة المئوية
نعم	٣٣	٦٨,٨
لا	١٥	٣١,٣
المجموع	٤٨	١٠٠,٠

يظهر من الجدول السابق أن ٦٨,٨% من عينة الدراسة حاصلين على دورة تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية والباقي غير حاصلين على دورة تدريبية، وهذا مؤشر ايجابي ويساهم في زيادة الوعي لدى الموظفين بأهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.

- **توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لوجود قسم محاسبة إدارية في الشركات:**

يبين الجدول التالي فئات افراد عينة الذين أكدوا على وجود قسم محاسبة إدارية في الشركات والنسبة المئوية.

جدول رقم (٤ – ٨)

توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لوجود قسم محاسبة إدارية في الشركات.

هل يوجد قسم محاسبة إدارية	التكرار	النسبة المئوية
نعم	٤٨	١٠٠
لا	٠	٠,٠
المجموع	٤٨	١٠٠,٠

يظهر من الجدول السابق أن جميع الموظفين في عينة الدراسة أكدوا على وجود قسم محاسبة إدارية في الشركات والبالغ عددهم ٤٨ شخص، وهذا يدل على أهمية قسم المحاسبة الإدارية في الشركة ويعزز اهتمام الشركات بالمحاسبة الإدارية وأساليبها للمساعدة في مجالات التخطيط والرقابة المالية.

مدى ثبات الاستبانة.

تم التأكد من ثبات الاستبانه باستخدام اختبار كرونباخ ألفا وقد بلغ معامل ألفا (٠,٩٠) الأمر الذي يعني معدل ثبات عالي وهي كما في الجدول التالي رقم (٤ – ٩):

جدول رقم (٤ – ٩)

قيمة معامل الفا لقياس مدى اعتمادية أسئلة الاستبانه.

المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات (ألفا)
أسئلة الاستبانه المتعلقة باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط والرقابة (الجزء الثاني).	٥٤	٠,٩٠
أسئلة الاستبانه المتعلقة بمدى الإدراك بمزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية (الجزء الثالث).	١٠	٠,٨٥
أسئلة الاستبانه المتعلقة بالمعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية (الجزء الرابع).	١٢	٠,٩٠
أسئلة الاستبانه ككل المتعلقة باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية.	٧٦	٠,٩٠

ويتضح من الجدول السابق رقم (٤ – ٩) أن جميع معاملات كرونباخ ألفا المحسوبة تزيد عن النسبة المقبولة في معظم الدراسات وهي ٦٠%، مما يدل على صلاحية فقرات الاستبانه لقياس متغيرات الدراسة.

الفصل الخامس

التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

أولاً: التحليل الإحصائي حول مدى أستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة المالية.

ثانياً: اختبار فرضيات الدراسة.

تناول هذا الفصل التحليل الإحصائي للبيانات التي توصلت إليها الدراسة من خلال الأجـزاء الثاني، والثالث، والرابع، كما يتضمن اختبار فرضيات الدراسة.

أولاً: التحليل الإحصائي حول مدى أستخدام أسـاليب المحاسـبة الإداريـة فـي عمليات التخطيط والرقابة المالية.

استخدمت المجموعة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS لتحليل البيانات، وقد تم اختبـار كافة الفرضيات عند مستوى الثقة ٩٥%، والذي يقابله مستوى الدلالة (الأهمية) ٥% لتفسير نتائج الاختبارات، وذلك لاستعمال معظم الدراسات التي تناولت هذا المستوى من الثقة.

٥/١ أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بالتخطيط:

٥/١/١: مدى استخدام الموازنات التخطيطية (التشغيلية):

يبين الجدول التالي رقم (٥ – ١) مدى استخدام الموازنات التخطيطية من قبل شـركات قطاع الكهرباء الاردني مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي.

جدول رقم (٥ – ١)

مدى أستخدام الموازنات التخطيطية (التشغيلية) من قبل شركات قطاع الكهرباء الاردني مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي.

	الموازنات التخطيطية التشغيلية	النسبة المئوية لدرجة الاستخدام					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً		
A3	الموازنات الثابتة	٣٧,٥	٣١,٣	٦,٣	٤,٢	٢٠,٨	٣,٦	١,٥
A4	الموازنات المرنة	٢٧,١	٣٧,٥	١٠,٤	١٨,٨	٦,٣	٣,٦	١,٣
A2	الموازنات المستمرة (المتحركة)	١٤,٦	١٤,٦	١٢,٥	٦,٣	٥٢,١	٢,٣	١,٦
A1	الموازنات الصفرية	٨,٣	٤,٢	١٤,٦	١٢,٥	٦٠,٤	١,٩	١,٣
	الكلي	٢١,٩	٢١,٩	١١,٠	١٠,٥	٣٤,٩	٢,٩	١,٤

ويظهر من الجدول أعلاه أن اكثر الموازنات استخداماً في شـــركات قطـــاع الكهربـــاء هـــي الموازنات الثابته والمرنة حيث بلغ الوسط الحسابي لمدى الاستخدام حسب رأي المـــستجيبين ٣,٦ لكل منهما، مما يدل على ان هذه الموازنات تستعمل غالباً. امـــا الموازنــــات المـــستمرة والصفرية فقد بلغ الوسط الحسابي لاستخدامها ٢,٣ و ١,٩ على التوالي، وقـــد بلغـــت نـــسبة الاجابة على درجة الاستخدام أبداً ٦٠,٤% و ٥٢,١% على التوالي مما يعني عدم استخدامها، وتتفق هذه النتيجة مع ما جاءت به دراسة (الفضل، ١٩٩٧)، ودراسة (رمضان، ١٩٩٠)، ان الشركات تعتمد في اعداد الموازنات على السنوات السابقة وتبني عليها تقديرات السنة القادمة.

٥/١/٢: مدى استخدام الموازنات التفصيلية:

يبين الجدول التالي رقم (٥ – ٢) مدى استخدام الموازنات التفصيلية من قبـــل شـــركات قطاع الكهرباء الاردني مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي.

جدول رقم (٥ – ٢)

مدى استخدام الموازنات التفصيلية من قبل شركات قطاع الكهرباء الاردني مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي.

	الموازنات التفصيلية	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
A8	موازنة المصاريف الإدارية والبيعية.	٨٧,٥	١٠,٤	٢,١	–	–	٤,٨٥	٠,٤١٢
A7	موازنة الأجور(موازنة العمل المباشر) .	٧٧,١	١٦,٧	٢,١	–	–	٤,٧١	٠,٥٨٢
A10	قائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة.	٧٢,٩	٢٧,١	٤,٢	–	–	٤,٦٩	٠,٥٥٢
A5	موازنة مبيعات الطاقة للفترة المقبلة.	٧٩,٢	١٢,٥	٤,٢	٢,١	٢,١	٤,٦٥	٠,٨٣٨
A9	الموازنة النقدية التقديرية في الأمد القصير.	٧٠,٨	٢٥	٢,١	٢,١		٤,٦٥	٠,٦٣٥
A6	موازنة مشتريات الطاقة للفترة المقبلة.	٧٥	١٦,٧	٤,٢	٢,١	٢,١	٤,٦٠	٠,٨٤٤
A11	قائمة المركز المالي التقديرية.	٤٧,٩	٢٥	١٤,٦	٨,٣	٤,٢	٤,٠٤	١,١٦٦
A12	قائمة التدفقات النقدية التقديرية في الأمد الطويل.	٣٥,٤	٣٥,٤	١٨,٨	٤,٢	٦,٣	٣,٩٠	١,١٣٤
	الكلي	٦٨,٢	٢١,١	٦,٥	٣,٨	٣,٧	٤,٥٠	

ويظهر من الجدول السابق أن قيم الوسط الحسابي لمدى استعمال الموازنـــات التفـصيلية هي لجميع المتغيرات اعلى من ٤,٢ باستثناء قائمة التدفقات النقدية التقديرية فـــي الامـــد الطويل وقائمة المركز المالي التقديرية، وبالتالي هذا يدل على الاســتخدام الــدائم لهــذه الموازنات، وقد بلغت نسبة الاجابة على درجة الاستخدام ٨٩% مما يدل على اســتخدامها بشكل دائم، وتتمشى هذه النتيجة مع ما جاءت به دراســة (Abdel-Kader & Luther, 2004)، (Szychta, 2002)، التي تشير ان الشركات تستخدم انظمة الموازنات المختلفة، حيث يجب ان تركز الشركات على موازنة التدفقات النقدية التقديريـــة والمركـــز المـــالي التقديرية للتنبؤ بالمستقبل، وان تزيد من اهتمامها بها للمساعدة في التخطيط والرقابة.

٣/١/٥: مدى استخدام الموازنات الرأسمالية:

يبين الجدول التالي رقم (٥ – ٣) مدى استخدام الموازنات الرأسمالية وطرقها من قبل شركات قطاع الكهرباء الاردني مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي.

جدول رقم (٥ – ٣)

مدى استخدام الموازنات الرأسمالية وطرقها من قبل شركات قطاع الكهرباء الاردني مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي.

	الموازنات الرأسمالية وطرقها	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
B1	الموازنات الرأسمالية	٦٧	٢٩,٢	٢,١	٢,١	–	٤,٦٠	٠,٦٤٤
B5	طريقة فترة الاسترداد.	١٠	٣١,٣	١٩	١٠	٢٩	٢,٨٣	١,٤١٩
B8	طريقة القيمة الاقتصادية المضافة.	٨,٣	١٨,٨	٢٩	١٣	٣١	٢,٦٠	١,٣٣٣
B3	طريقة معدل العائد الداخلي.	١٠	٢٠,٨	١٥	٢١	٣٣	٢,٥٤	١,٤١٤
B4	مؤشر الربحية.	–	٢٩,٢	٢١	١٠	٤٠	٢,٤٠	١,٢٨٤
B2	طريقة صافي القيمة الحالية.	٢,١	١٦,٧	٢٣	٢٣	٣٥	٢,٢٧	١,١٨٠

(تابع الجدول رقم ٥ – ٣)

		دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
B7	طريقة معدل العائد المحاسبي.	٤,٢	١٤,٦	١٧	٢٣	٤٢	٢,١٧	١,٢٤٣
B6	طريقة معكوس فترة الاسترداد.	–	١٢,٥	١٩	١٩	٥٠	١,٩٤	١,٠٩٩
	الكلي	١٢,٨	٢١,٦	١٨,٠	١٥,١	٣٢,٦	٢,٧٠	

ويظهر من الجدول السابق أن قيمة الوسط الحسابي المتعلقة باستخدام الموازنات الراسمالية بشكل عام تساوي ٤,٦ وهذا يدل على الاستخدام الدائم لهذه الموازنات. اما بالنسبة لطرق المفاضلة بين المشاريع الراسمالية فتتراوح قيم الوسط الحسابي فيها بين ١,٩٤ و ٢,٨٣، وهذا يدل على الاستخدام نادراً واحياناً لهذه الطرق، وتتفق هذه النتيجة مع ما جاءت به دراسة (الحديدي، ٢٠٠٥)، ودراسة (Shanahan & Lord, 2006)، التي تشير ان الشركات تستخدم الموازنات الراسمالية، اما بالنسبة لطرق المفاضلة بين المشاريع فان استخدامها محدود من قبل الشركات وذلك لان قرارات الانفاق الراسمالية غير متكررة وبدائلها عادة محدودة.

٤/١/٥: مدى استخدام العلاقة بين التكلفة والحجم والربح:

يبين الجدول التالي رقم (٥ – ٤) مدى استخدام طرق تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح من قبل شركات قطاع الكهرباء الاردني مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي.

جدول رقم (٥ – ٤)

مدى استخدام طرق تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح من قبل شركات قطاع الكهرباء الاردني مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي.

	العلاقة بين التكلفة والحجم والربح:	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
C1	طريقة المعادلة لحساب نقطة التعادل.	٤,٢	٢٢,٩	٢٧	٢٧	١٩	٢,٦٧	١,١٥٥
C4	طريقة هامش الآمان.	٦,٣	١٨,٨	٢٩	٢٥	٢١	٢,٦٥	١,١٩٤
C2	طريقة هامش المساهمة.	٢,١	١٢,٥	٢٧	٣٥	٢٣	٢,٣٥	١,٠٤١
C5	طريقة الرفع التشغيلي.	–	١٨,٨	٢٧	٢٥	٢٩	٢,٣٥	١,١٠١

(تابع الجدول رقم ٥ – ٤)

C3	طريقة الرسم البياني لحساب نقطة التعادل.	٢,١	١٢,٥	٣١	٢٥	٢٩	٢,٣٣	١,٠٩٨
	الكلي	٢,٩	١٧,١	٢٨,٤	٢٧,٥	٢٤,٢	٢,٤٧	

ويظهر من الجدول السابق أن قيم الوسط الحسابي تراوحت بين ٢,٣٣ و ٢,٦٧ وبالتالي نجد أن الشركات نادراً تستخدم أسلوب العلاقة بين التكلفة والحجم والربح ويلاحظ هذا من إجابات أفراد عينة الدراسة حيث كان هناك تشتت في الإجابة على هذه الفقرات ومعظم الإجابات تركزت بين أحياناً ونادراً وأبداً، وتتفق هذه الدراسة مع دراسة (الحمود وابراهيم، ١٩٩٧)،التي تشير ان الشركات تستخدم طرق تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح، في حين لا تتفق مع دراسة (الفضل، ١٩٩٧)، ودراسة (Ghosh B.C.,1987)، التي تشير ان الشركات لا تستخدم طرق تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح.

٥/١/٥: مدى استخدام الأساليب الأخرى في مجال التخطيط:

يبين الجدول التالي رقم (٥ – ٥) مدى استخدام الأساليب الأخرى في مجال التخطيط من قبل شركات قطاع الكهرباء الاردني مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي.

جدول رقم (٥ – ٥)

مدى استخدام الأساليب الأخرى في مجال التخطيط من قبل شركات قطاع الكهرباء الاردني مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي.

	الأساليب الأخرى في مجال التخطيط	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
D5	نماذج التنبؤ بمبيعات الطاقة.	١٥	٣٧,٥	٢٥	١٥	٨,٣	٣,٣٥	١,١٥٨
D3	نظام التكاليف المبني على الأنشطة.	١٠	٢٢,٩	٤٦	١٠	١٠	٣,١٣	١,٠٨٤
D4	أسلوب التحليل التفاضلي.	٦,٣	٢٢,٩	٣٥	١٥	٢١	٢,٧٩	١,٢٠٢
D7	تسعير المنتجات أو الخدمات بناءً على التكلفة الكلية.	١٠	٣٣,٣	٤,٢	١٧	٣٥	٢,٦٧	١,٥٠٦

(تابع الجدول رقم ٥ – ٥)

D1	طريقة تحليل الحساسية.	٦,٣	١٦,٧	٢٩	٢٥	٢٣	٢,٥٨	١,٢٠
D8	تسعير المنتجات أو الخدمات بناءً على التكلفة المتغيرة.	٢,١	٢٢,٩	١٧	٢١	٣٨	٢,٣١	١,٢٥٧
D6	تحليل الانحدار المتعدد.	٤,٢	١٠,٤	١٩	٤٠	٢٧	٢,٢٥	١,١٠١
D2	طريقة البرمجة الخطية.	٢,١	١٠,٤	١٩	٣٨	٣١	٢,١٥	١,٠٥٢
	الكلي	٧,١٠	٢٢,١	٢٤,٢	٢٢,٤	٢٤,٢	٢,٧٠	

ويظهر من قيم الوسط الحسابي للفقرات الموضحة في الجدول السابق أنها تراوحت بين ٢,١٥ و ٣,٣٥ وبالتالي نجد أن الشركات تعتمد على الأساليب الأخرى في مجال التخطيط بدرجات الاستخدام نادراً وأحياناً ويلاحظ هذا من إجابات أفراد عينة الدراسة حيث كان هناك تشتت في الإجابة على هذه الفقرات من قيم الانحراف المعياري والكلي لهذه الفقرات حيث بلغ الوسط الحسابي للفقرات مجتمعه ٢,٧، وتتمشى هذه النتيجة مع ما جاءت به دراسة (الحديدي، ٢٠٠٥)، ودراسة (Joshi, 2001)، التي تشير ان الشركات تستخدم نظام التكاليف المبني على الانشطة، في المقابل لا تستخدم طريقة البرمجة الخطية وتحليل الانحدار المتعدد.

١/٢/٥: مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بالرقابة المالية:

يبين الجدول التالي رقم (٥ – ٦) مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بالرقابة المالية من قبل شركات قطاع الكهرباء الاردني مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي.

جدول رقم (٥ – ٦)

مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بالرقابة المالية من قبل شركات قطاع الكهرباء الاردني مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي.

	أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بالرقابة المالية	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
E10	تقارن الشركة نتائج أعمالها للسنة الحالية مع نتائج أعمالها للسنة السابقة.	٧٥	١٦,٧	٦,٣	٢,١	–	٤,٦٥	٠,٦٩٩
E2	أساليب محاسبة المسؤولية.	٦٥	٢٠,٨	٨,٣	٢,١	٤,٢	٤,٤٠	١,٠٢٦
E4	تحليل الانحرافات.	٤٨	٣٥,٤	١٥	–	٢,١	٤,٢٧	٠,٨٦٩
E5	طرق علاج الانحرافات وتصحيحها.	٤٦	٣٧,٥	١٣	٢,١	٢,١	٤,٢٣	٠,٩٠٥
E6	تقارير الأداء.	٤٤	٣٧,٥	٨,٣	٨,٣	٢,١	٤,١٣	١,٠٢٤
E8	مقارنة نتائج أعمال الشركة مع الشركات الأخرى.	٣٣	٢٥	٢١	٤,٢	١٧	٣,٥٤	١,٤٢٩
E1	أسلوب اللامركزية وتفويض الصلاحيات.	٢٥	٣٥,٤	١٩	٨,٣	١٣	٣,٥٢	١,٣٠٤
E3	التكاليف المعيارية.	١٥	٤٣,٨	٢٥	٦,٣	١٠	٣,٤٦	١,١٤٨
E9	تقارن الشركة أدائها بأعلى أداء تحققه الشركات بنفس القطاع.	٢٣	٣٣,٣	٢٣	٢,١	١٩	٣,٤٠	١,٣٨٠
E7	مقارنة نتائج الأقسام ببعضها.	١٣	٢٧,١	٢٩	٨,٣	٢٣	٢,٩٨	١,٣٤٥
E12	نظام إدارة الجودة الشاملة.	٨,٣	٢٥	٢١	٢١	٢٥	٢,٧١	١,٣٢٠
E13	مبداء الإدارة بالاستثناء.	٤,٢	٢٠,٨	٣٥	١٥	٢٥	٢,٦٥	١,١٩٤
E11	نموذج بطاقة العلامات المتوازنة.	٤,٢	٨,٣	٣١	٢٥	٣١	٢,٢٩	١,١٢٩
	الكلي	٣٠,٩	٢٨,٢	١٩,٦	٨,٠	١٣,٣	٣,٦٠	

ويظهر من الفقرات الموضحة في الجدول السابق أن قيم الوسط الحسابي تراوحت بين ٤,٦٥، و٤,٤٠، و ٤,٢٧، و ٤,٢٣، للاساليب التالية على التوالي (مقارنة الشركة نتائج أعمالها للسنة الحالية مع نتائج أعمالها للسنة السابقة، وأساليب محاسبة المسؤولية، وتحليل الانحرافات، وطرق علاج الانحرافات وتصحيحها)، مما يدل على الاستخدام الدائم لهذه الاساليب. اما بقية

الاساليب فكان استخدامها غالباً واحياناً ونادراً، ويلاحظ هذا من إجابات أفراد عينة الدراسة، حيث كان هناك تشتت في الإجابة على هذه الفقرات من قيم الانحراف المعياري وبلغ الوسط الحسابي الكلي لهذه الفقرات مجتمعه ٣,٦، وتتفق هذه الدراسة مع دراسة (Xiao, 2006)، والتي تشير ان الشركات تستخدم اسلوب محاسبة المسؤولية، وتحليل الانحرافات، وتقارن نتائج اعمالها للسنة الحالية مع السنة السابقة، في حين لا تتفق مع دراسة (الفضل، ١٩٩٧)، التي تشير الى عدم استخدام تلك الاساليب، وهذا يدل على فعالية نظم الرقابة في تلك الشركات التي تستخدم هذه الاساليب.

٢/٢/٥: مدى استخدام أسعار التحويل:

يبين الجدول التالي رقم (٥ – ٧) مدى استخدام أسعار التحويل من قبل شركات قطاع الكهرباء الاردني مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي.

جدول رقم (٥ – ٧)

مدى استخدام أسعار التحويل من قبل شركات قطاع الكهرباء الاردني مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي.

	أسعار التحويل	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
E16	أسعار التكلفة.	٢٩,٢	١٨,٨	١٢,٥	٨,٣	٣١,٣	٣,٠٦	١,٦٥٦
E17	أسعار محددة من الإدارة.	٣١,٣	١٤,٦	١٦,٧	٤,٢	٣٣,٣	٣,٠٦	١,٦٨١
E14	أسعار السوق.	٦,٣	١٢,٥	٢٧,١	٨,٣	٤٥,٨	٢,٢٥	١,٣٢٩
E15	أسعار التفاوض.	٤,٢	١٤,٦	٢٠,٨	٨,٣	٥٢,١	٢,١٠	١,٣٠٩
	الكلي	١٧,٨	١٥,١	١٩,٣	٧,٣	٤٠,٦	٢,٦٠	

ويظهر من الجدول السابق ان اسعار التكلفة واسعار محدده من الادارة تستخدم احياناً حيث كانت قيم الوسط الحسابي لهما متساوية ٣,٠٦، اما بالنسبة لاسعار السوق والتفاوض فقد بلغت ٢,٢٥، و ٢,١٠ على التوالي، مما يدل على ندرة الاستخدام لهذه الاسعار، وأن ٤٠% من أفراد عينة الدراسة بينوا أنهم يستخدموا أسعار التحويل لتحديد أسعار السلع أو الخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية بدرجة استخدام أبداً، وتتمشى هذه النتيجة مع ما جاءت به دراسة (الحديدي، ٢٠٠٥)، التي تشير ان الشركات تستخدم احياناً اسعار التحويل، وهذا يتوجب ان تزيد الشركات اهتمامها باستخدام اسعار التحويل بين مراكز المسؤولية لتحقيق اهداف الشركة.

٣/٢/٥: مدى استخدام أساليب التحليل المالي:

يبين الجدول التالي رقم (٥ – ٨) مدى استخدام أساليب التحليل المالي من قبل شركات قطاع الكهرباء الاردني مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي.

جدول رقم (٥ – ٨)

مدى استخدام أساليب التحليل المالي من قبل شركات قطاع الكهرباء الاردني مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي.

	أساليب التحليل المالي	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
E21	النسب المالية المختلفة.	٦٦,٧	١٢,٥	١٤,٦	٦,٣	–	٤,٤٠	٠,٩٦٢
E18	التحليل الأفقي.	٥٠,٠	١٦,٧	٢٢,٩	٨,٣	٢,١	٤,٠٤	١,١٢٩
E19	التحليل العمودي.	٤٧,٩	١٨,٨	٢٠,٨	١٠,٤	٢,١	٤,٠٠	١,١٤٩
E20	تحليل الاتجاه.	١٨,٨	١٢,٥	٢٢,٩	١٤,٦	٣١,٣	٢,٧٣	١,٤٩٨
	الكلي	٤٥,٩	١٥,١	٢٠,٣	٩,٩	١١,٨	٣,٨	

ويظهر من الجدول السابق أن الشركات تستخدم النسب المالية المختلفة دائماً حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لها ٤,٤٠ وتستخدم التحليل الأفقي و التحليل العمودي غالباً حيث بلغت قيمة

الوسط الحسابي لهما ٤,٠٤ و ٤,٠٠ على التوالي، اما تحليل الاتجاه فكان استخدامة احياناً، ولعل هذا يشير الى ان هذه الشركات لا ترغب بدراسة سلوك عناصر القوائم المالية، وتكتفي باستخدام اساليب غير مرنة ولفترات قصيرة، وتنسجم هذه النتيجة مع نتائج الجـــدول رقــم (٥- ٢)، حيث اظهرت عدم استخدام قائمة التدفقات النقدية في الامد الطويل وقائمة المركز المالي التقديرية.

٣/٥: درجة أهمية مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء.

يبين الجدول التالي رقم (٥ - ٩) درجة أهمية مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإداريـــة في شركات قطاع الكهرباء الاردني مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي لاهميتها.

جدول رقم (٥ - ٩)

درجة أهمية مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الاردني طبقاً لاداء المستجيبين مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي لاهميتها.

المـــزايا		عالية الأهمية	مهمة	متوسطة الأهمية	قليلة الأهمية	عديمة الأهمية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
F3	تساعد في عملية الرقابة.	٥٠	٥٠	–	–	–	٤,٥٠	٠,٥٠٥
F2	تساعد في عملية التخطيط.	٤٦	٥٢,١	٢,١	–	–	٤,٤٤	٠,٥٤٢
F5	تساعد في عملية اتخاذ القرارات.	٥٠	٤١,٧	٦,٣	٢,١	–	٤,٤٠	٠,٧٠٧
F4	تساعد في عملية تقييم الأداء.	٣١	٤٣,٨	٢٣	–	٢,١	٤,٠٢	٠,٨٦٣
F9	ضبط التكاليف وتخفيضها.	٣١	٣٩,٦	٢٧	٢,١	–	٤,٠٠	٠,٨٢٥
F1	تساهم في زيادة ربحية الشركة.	٢٧	٤١,٧	٢١	٤,٢	٦,٣	٣,٧٩	١,٠٩١
F10	تعمل على تحسين الأداء والجودة.	٢٧	٣٣,٣	٣١	٨,٣	–	٣,٧٩	٠,٩٤٤
F6	تساهم في تطوير أساليب العمل.	٢٧	٣٣,٣	٢٩	١٠	–	٣,٧٧	٠,٩٧٣
F8	تطوير خبرات الموظفين.	٢٩	٢٩,٢	٣١	٦,٣	٤,٢	٣,٧٣	١,٠٨٦
F11	زيادة القوة التنافسية للشركة.	١٧	١٨,٨	١٩	٢٣	٢٣	٢,٨٣	١,٤١٩
الكلي		٣٣,٦	٣٨,٤	٢١,١	٨,٠	٨,٩	٣,٩٠	

ويظهر من الجدول السابق أن درجة أهمية مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات مهمة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة حيث بلغ الوسط الحسابي لجميع الميزات ما نسبته ٣,٩، وكانت أهم ميزات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة هي أنها تساعد في عملية الرقابة، يليها أنها تساعد في عملية التخطيط، يليها أنها تساعد في عملية اتخاذ القرارات جميعها بدرجة عالية الأهمية، وكانت اقل الميزات أهمية أنها تساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة بدرجة متوسطة الأهمية، وتتفق هذه الدراسة مع دراسة (Adler *et al.*, 2000)، التي تشير ان اساليب المحاسبة الادارية تساعد في التخطيط والرقابة وتخفيض التكاليف وتحسين الربحية، مما يدل على اهمية هذه الاساليب ومزاياها.

٤/٥: درجة أهمية المعوقات أو الأسباب التي تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

يبين الجدول التالي رقم (٥ – ١٠) درجة أهمية المعوقات أو الأسباب التي تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الاردني مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي لاهميتها.

جدول رقم (٥ – ١٠)

درجة أهمية المعوقات أو الأسباب التي تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الاردني طبقاً لاداء المستجيبين مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي لاهميتها.

الرقم G	الأسباب أو المعوقات	عالية الأهمية	مهمة	متوسطة الأهمية	قليلة الأهمية	عديمة الأهمية	الوسط الحسابي	الانحر المعيا
G3	عدم توفر برامج حاسوبية جاهزة تساعد في هذا المجال.	٢٩,٢	٣٧,٥	١٢,٥	٨,٣	١٢,٥	٣,٦٣	٣٣١
G11	عدم توفر الدورات التدريبية التي تركز على أساليب المحاسبة الإدارية.	٢٢,٩	٣٩,٦	١٦,٧	٦,٣	١٤,٦	٣,٥٠	٣٢١
G7	قناعة ورضا الإدارة بالأساليب المستخدمة حالياً.	١٦,٧	٤١,٧	٢٢,٩	٨,٣	١٠,٤	٣,٤٦	١٨٤

(تابع الجدول رقم ٥ – ١٠)

G10	غياب المنافسة التي تشجع على استخدام أساليب أحدث من الأساليب الموجودة حالياً.	٢٥	٣٧,٥	١٤,٦	٤,٢	١٨,٨	٣,٤٦	.١٤
G8	عدم توفر الكوادر الفنية المؤهلة علمياً وعملياً.	٢٥	٣٣,٣	١٦,٧	٨,٣	١٦,٧	٣,٤٢	٩٧
G9	شعور الإدارة بعدم الحاجة لاستخدام هذه الأساليب.	١٦,٧	٢٧,١	٣٧,٥	١٠,٤	٨,٣	٣,٣٣	.٣٦
G12	عدم توفر الخبرة الكافية بأساليب المحاسبة الإدارية.	٢٧,١	٢٧,١	١٦,٧	١٠,٤	١٨,٨	٣,٣٣	٦٤
G6	مقاومة الإدارة للتغير.	٢٠,٨	٢٢,٩	٢٧,١	١٤,٦	١٤,٦	٣,٢١	٣٦
G5	عدم وجود أنظمة وتعليمات ملزمة للاستخدام.	١٠,٤	٣٣,٣	٢٩,٢	١٨,٨	٨,٣	٣,١٩	١٢٣
G1	عدم الإدراك لأثار أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية.	٨,٣	٤٣,٨	١٨,٨	١٢,٥	١٦,٧	٣,١٥	٥٥
G2	ارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيث الوقت والجهد.	١٢,٥	٢٠,٨	٣١,٣	٢٠,٨	١٤,٦	٢,٩٦	٢٣٧
G4	صعوبة وتعقيد الأساليب المذكورة.	٨,٣	١٦,٧	٤١,٧	١٦,٧	١٦,٧	٢,٨٣	١٥٥
	الكلي	١٨,٦	٣١,٨	٢٣,٨	١١,٦	١٤,٣	٣,٣٠	

ويظهر من الجدول السابق أن درجة أهمية المعوقات أو الأسباب التي تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية مهمة ومتوسطة الأهمية حيث تراوحت قيم المتوسط الحسابي بين ٢,٨٣ و ٣,٥٠ أما درجة أهمية جميع المعوقات بلغ ٣,٣٠ أي أنها متوسطة الأهمية، حيث ان ٧٤% من أفراد عينة الدراسة كانت إجاباتهم على متوسط الأهمية ومهمة وعالية الأهمية لهذه الأسباب والمعوقات، وكانت أهم المعوقات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة هي (عدم توفر برامج حاسوبية جاهزة تساعد في هذا المجال، يليها عدم توفر الدورات التدريبية التي تركز على أساليب المحاسبة الإدارية، يليها قناعة ورضا الإدارة بالأساليب المستخدمة حالياً يليها غياب المنافسة)، وكانت اقل المعوقات أهمية (صعوبة وتعقيد الأساليب المذكورة يليها ارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيث الوقت والجهد)، وتتفق هذه الدراسة مع ما جاءت به دراسة (Adler *et al.*, 2000)، التي تشير ان اهم معوقات استخدام اساليب المحاسبة الادراية ارتفاع تكاليف الاستخدام، ودراسة (خشارمة والطعاني، ٢٠٠٣)، التي تشير ان اهم معوقات الاستخدام عدم الإدراك لأثار أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية.

ثانياً: اختبار فرضيات الدراسة.

الفرضية الأولى:

H1.0: لا تقوم شركات قطاع الكهرباء الأردني بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

استخدم اختبار One – Sample – T- test لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية في مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة المالية عن القيمة ٣ من ٥ وهي اكبر من الوسط، علماً ان الفقرات في الاستبانه من (A1 – D8) هي الاساليب التي تستخدم في مجال التخطيط، اما الفقرات من (E1 – E21) هي الاساليب التي تستخدم في مجال الرقابة المالية.

جدول رقم (٥ – ١١)

اختبار (T-Test) لمدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شركات قطاع الكهرباء الأردني.

الرقم	أساليب المحاسبة الإدارية	قيمة ت	الوسط الحسابي	مستوى الدلالة
a1	الموازنات الصفرية	-٦,٠٠٢	١,٩	٠,٠٠٠
a2	الموازنات المستمرة (المتحركة)	-٢,٩٣٢	٢,٣	٠,٠٠٥
a3	الموازنات الثابتة	٢,٧١٨	٣,٦	٠,٠٠٩
a4	الموازنات المرنة	٣,٣٤٨	٣,٦	٠,٠٠٢
a5	موازنة مبيعات الطاقة للفترة المقبلة	١٣,٦١٢	٤,٦٥	٠,٠٠٠
a6	موازنة مشتريات الطاقة للفترة المقبلة	١٣,١٦٨	٤,٦٠	٠,٠٠٠
a7	موازنة الأجور(موازنة العمل المباشر)	٢٠,٣٣٨	٤,٧١	٠,٠٠٠
a8	موازنة المصاريف الإدارية والبيعية.	٣١,١٧٧	٤,٨٥	٠,٠٠٠
a9	الموازنة النقدية التقديرية في الأمد القصير	١٧,٩٤٤	٤,٦٥	٠,٠٠٠
a10	قائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة.	٢١,١٨٦	٤,٦٩	٠,٠٠٠

(تابع الجدول رقم ٥ – ١١)

a11	قائمة المركز المالي التقديرية للفترة المقبلة.	٦,١٨٩	٤,٠٤	٠,٠٠٠
a12	قائمة التدفقات النقدية التقديرية في الأمد الطويل	٥,٤٧١	٣,٩٠	٠,٠٠٠
b1	الموازنات الرأسمالية	١٧,٢٦٤	٤,٦٠	٠,٠٠٠
b2	طريقة صافي القيمة الحالية	٤,٢٨-	٢,٢٧	٠,٠٠٠
b3	طريقة معدل العائد الداخلي.	٢,٢٤٦-	٢,٥٤	٠,٠٢٩
b4	مؤشر الربحية	٣,٢٦-	٢,٤٠	٠,٠٠٢
b5	طريقة فترة الاسترداد.	٠,٨١٤-	٢,٨٣	٠,٤٢
b6	طريقة معكوس فترة الاسترداد.	٦,٦٩٥-	١,٩٤	٠,٠٠٠
b7	طريقة معدل العائد المحاسبي.	٤,٦٤٣-	٢,١٧	٠,٠٠٠
b8	طريقة القيمة الاقتصادية المضافة	٢,٠٥٨-	٢,٦٠	٠,٠٤٥
c1	طريقة المعادلة لحساب نقطة التعادل	٢-	٢,٦٧	٠,٠٥١
c2	طريقة هامش المساهمة لحساب نقطة التعادل	٤,٢٩٦-	٢,٣٥	٠,٠٠٠
c3	طريقة الرسم البياني لحساب نقطة التعادل	٤,٢٠٦-	٢,٣٣	٠,٠٠٠
c4	طريقة هامش الأمان	٢,٠٥٥-	٢,٦٥	٠,٠٤٥
c5	طريقة الرفع التشغيلي	٤,٠٦٤-	٢,٣٥	٠,٠٠٠
d1	طريقة تحليل الحساسية	٢,٤٠٦-	٢,٥٨	٠,٠٢
d2	طريقة البرمجة الخطية	٥,٦٢٧-	٢,١٥	٠,٠٠٠
d3	نظام التكاليف المبني على الأنشطة	٠,٧٩٩	٣,١٣	٠,٤٢٨
d4	أسلوب التحليل التفاضلي	١,٢٠١-	٢,٧٩	٠,٢٣٦
d5	نماذج التنبؤ بمبيعات الطاقة	٢,١٢	٣,٣٥	٠,٠٣٩
d6	تحليل الانحدار المتعدد	٤,٧١٨-	٢,٢٥	٠,٠٠٠
d7	تسعير المنتجات أو الخدمات بناءً على التكلفة الكلية	١,٥٣٣-	٢,٦٧	٠,١٣٢
d8	تسعير المنتجات أو الخدمات بناءً على التكلفة المتغيرة	٣,٧٨٨-	٢,٣١	٠,٠٠٠
e1	أسلوب اللامركزية وتفويض الصلاحيات	٢,٧٦٦	٣,٥٢	٠,٠٠٨
e2	أساليب محاسبة المسؤولية	٩,٤٢٥	٤,٤٠	٠,٠٠٠
e3	التكاليف المعيارية	٢,٧٦٧	٣,٤٦	٠,٠٠٨
e4	تحليل الانحرافات	١٠,١٣٤	٤,٢٧	٠,٠٠٠

(تابع الجدول رقم ٥ – ١١)

e5	طرق علاج الانحرافات وتصحيحها	٩,٤١٢	٤,٢٣	٠,٠٠٠
e6	تقارير الأداء	٧,٦١٤	٤,١٣	٠,٠٠٠
e7	مقارنة نتائج الأقسام ببعضها	٠,١٠٧-	٢,٩٨	٠,٩١٥
e8	مقارنة نتائج أعمال الشركة مع الشركات الأخرى	٢,٦٢٧	٣,٥٤	٠,٠١٢
e9	تقارن الشركة أدائها بأعلى أداء تحققه الشركات بنفس القطاع	١,٩٨٨	٣,٤٠	٠,٠٥٣
e10	تقارن الشركة نتائج أعمالها للسنة الحالية مع نتائج أعمالها للسنة السابقة	١٦,٣٠٨	٤,٦٥	٠,٠٠٠
e11	نموذج بطاقة العلامات المتوازنة	٤,٣٤٦-	٢,٢٩	٠,٠٠٠
e12	نظام إدارة الجودة الشاملة	١,٥٣١-	٢,٧١	٠,١٣٣
e13	مبداء الإدارة بالاستثناء	٢,٠٥٥-	٢,٦٥	٠,٠٤٥
e14	أسعار السوق	٣,٩١-	٢,٢٥	٠,٠٠٠
e15	أسعار التفاوض	٤,٧٤٣-	٢,١٠	٠,٠٠٠
e16	أسعار التكلفة	٠,٢٦٢	٣,٠٦	٠,٧٩٥
e17	أسعار محددة من الإدارة	٠,٢٥٨	٣,٠٦	٠,٧٩٨
e18	التحليل الأفقي	٦,٣٩٢	٤,٠٤	٠,٠٠٠
e19	التحليل العمودي	٦,٠٣٢	٤,٠٠	٠,٠٠٠
e20	تحليل الاتجاه	١,٢٥٣-	٢,٧٣	٠,٢١٧
e21	النسب المالية المختلفة	١٠,٠٥٥	٤,٤٠	٠,٠٠٠
	الكلي	**٣,٨٠٦**	**٣,٢٣**	**٠,٠٠٠**

H1.0: لا تقوم شركات قطاع الكهرباء الأردني بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

H1: تقوم شركات قطاع الكهرباء الأردني بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

ويظهر من قيم مستوى الدلالة في الجدول السابق أن شركات قطاع الكهرباء الأردني تقوم بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة عند مستوى الدلالة (٠,٠٥) بمستوى متوسط، لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة باستثناء الأساليب التالية، وهي في مجال التخطيط

(نظام التكاليف المبني على الانشطة، وطريقة فترة الاسترداد، وأسلوب التحليل التفاضلي، وتسعير المنتجات أو الخدمات بناءً على التكلفة الكلية، وطريقة المعادلة لحساب نقطة التعادل) ، وكذلك في مجال الرقابة المالية (مقارنة نتائج الأقسام ببعضها، وأسعار محددة من الإدارة، وأسعار التكلفة، وتحليل الاتجاه، ونظام إدارة الجودة الشاملة، ومقارنة الشركة أدائها بأعلى أداء تحققه الشركات بنفس القطاع) حيث كانت قيم مستوى الدلالة أكثر من (٠,٠٥) لهذه الأساليب لذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة.

تبين ان الشركات عينة الدراسة تستخدم اساليب المحاسبة الادارية بمعدل متوسط بلغ ٣,٢٣ وهي اكبر من ٣، حيث تم اختبار الفرضية الاولى القائلة بان جميع شركات قطاع الكهرباء الاردني لا تطبق اساليب المحاسبة الادارية المختلفة، وذلك عن طريق تحديد فيما اذا كان الوسط الحسابي لمدى استخدام هذه الاساليب اقل او يساوي ٣ $(M \leq 3)$، تبين ان قيمة الوسط الحسابي لكل من هذه الاساليب تزيد عن ٣ $(M > 3)$، مما يترتب علية رفض الفرضية الصفرية لكل من هذه الاساليب عند مستوى الدلالة ٥%، مما يعني ان شركات قطاع الكهرباء الاردني تطبق اساليب المحاسبة الادارية المختلفة.

وتتفق هذه الدراسة مع دراسة (Nicholas, 2006) على الشركات الامريكية، ودراسة (O'Connor *et al.*, 2004) على الشركات الصينية، ودراسة (El-Ebaishi *et al.*, 2003) على الشركات الصناعية السعودية، التي تشير ان الشركات تستخدم اساليب المحاسبة الادارية المختلفة، ويؤكد هذا تعاظم اهمية التخطيط والرقابة المالية كلما زاد استخدامها تلك الاساليب، بالاضافة الى اتساع نطاق الادارة وتعدد اجهزتها. في حين لا تتفق هذه الدراسة مع دراسة (Haldma & Laats, 2002) على الشركات الصناعية الاستونية، ودراسة (Szychta, 2002)، التي تشير الى عدم استخدام هذه الاساليب بالشكل الملائم،

مما يؤثر على وضع الشركة التنافسي وعدم كفاية انظمة الرقابة والتخطيط وبالتالي يؤدي الى وجود معوقات سلوكية ومالية وتكنولوجية في هذه الشركات.

- وتوصلت الدراسة إلى أن متوسط[10] نسبة استخدام الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية ككل ٦٩% ، ومتوسط نسبة استخدام الاساليب المتعلقة بالتخطيط ٦٦% وتلك المتعلقة بالرقابة المالية ٧٣%. وان اكثر اساليب المحاسبة الادارية استخداماً في مجال التخطيط (موازنة المصاريف الإدارية والبيعية، وموازنة الأجور(موازنة العمل المباشر)، وقائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة، وموازنة مبيعات الطاقة للفترة المقبلة، والموازنة النقدية التقديرية في الأمد القصير، وموازنة مشتريات الطاقة للفترة المقبلة، والموازنات الرأسمالية)، وبينما في مجال الرقابة كانت أكثر الاساليب استخداماً تلك المتعلقة (بمقارنة الشركة نتائج أعمالها للسنة الحالية مع نتائج أعمالها للسنة السابقة، وأساليب محاسبة المسؤولية، والنسب المالية المختلفة، وتحليل الانحرافات، وطرق علاج الانحرافات وتصحيحها)، وهذا يتماشى مع ما جاءت به العديد من الدراسات مثل دراسة (Joshi, 2001)، ودراسة (Jones, 1986)، ودراسة (Xiao, 2006)، ودراسة (Abdel-Kader & Luther, 2004)، ودراسة (Szychta, 2002)، حيث ان هناك تفضيلاً واضحاً لاستعمال الاساليب التقليدية في المحاسبة الادارية مثل استخدام الموازنات التشغيلية والمالية ولكن مع وجود بعض الميل لدى الشركات في استخدام الاساليب الحديثة مثل نظام التكاليف المبني على الانشطة.

- قيم T السالبة في الجدول السابق، تعني ان قيمة T تكون اقل من صفر حسب التوزيع الطبيعي، وهي ناتجة عن الفرق بين الوسط الحسابي والقيمة الافتراضية.

[10] حساب المتوسط ناتج عن مجموع اجابات المستجيبين على درجة الاستخدام دائماً وغالباً لكل مجال ولجميع الاساليب مقسوم على عدد الفقرات لكل مجال.

الفرضية الثانية:

H2.0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق شركات قطاع الكهرباء الأردني المساهمة العامة لأساليب المحاسبة الإدارية والخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة (وهي المؤهل الأكاديمي، والتخصص العلمي، والمركز الوظيفي، وسنوات الخبرة، والدورات التدريبية).

استخدم اختبار تحليل التباين الاحادي ONE – WAY – ANOVA لمعرفة ما إذا كان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق شركات قطاع الكهرباء الأردني المساهمة العامة لأساليب المحاسبة الإدارية والخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، وتقسم هذه الفرضية إلى خمس فرضيات فرعية.

ويبين الجدول رقم (٥ – ١٢) تحليل التباين أحادي الاتجاه بين الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة ومدى تطبيق شركات قطاع الكهرباء الأردني المساهمة العامة لأساليب المحاسبة الإدارية حسب مستوى الدلالة لكل خاصية.

جدول رقم (٥ – ١٢)

تحليل التباين أحادي الاتجاه بين الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة ومدى تطبيق شركات قطاع الكهرباء الأردني المساهمة العامة لأساليب المحاسبة الإدارية.

الاسلوب/ الخصائص الديموغرافية	مستوى الدلالة				
	المؤهل الاكاديمي	التخصص العلمي	المركز الوظيفي	سنوات الخبرة	الدورات التدريبية
الموازنات الصفرية	.759	.375	.485	.036*	0.328
الموازنات المستمرة (المتحركة)	.413	.782	.395	.369	0.240
الموازنات الثابتة (موازنات ساكنة)	.093	.660	.514	.592	0.558
الموازنات المرنة	.289	.871	.855	.577	0.332
موازنة مبيعات الطاقة للفترة المقبلة.	.866	.883	.091	.938	0.081

(تابع الجدول رقم ٥ - ١٢)

0.061	.508	.653	.837	.619	موازنة مشتريات الطاقة للفترة المقبلة.
0.390	.811	.197	.872	.911	موازنة الأجور (موازنة العمل المباشر)
0.545	.851	.086	.829	.877	موازنة المصاريف الإدارية والبيعية
0.526	.594	.529	.777	.759	الموازنة النقدية التقديرية في الأمد القصير
0.013*	.006*	.020*	.228	.529	قائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة.
0.922	.608	.890	.935	.716	قائمة المركز المالي التقديرية
0.906	.219	.776	.809	.567	قائمة التدفقات النقدية التقديرية في الأمد الطويل
0.013*	.732	.399	.793	.792	الموازنات الرأسمالية
0.808	.329	.405	.176	.320	طريقة صافي القيمة الحالية.
0.645	.103	.151	.347	.673	طريقة معدل العائد الداخلي.
0.823	.068	.753	.449	.701	مؤشر الربحية
0.746	.017*	.809	.987	.353	طريقة فترة الاسترداد.
0.589	.979	.838	.177	.195	طريقة معكوس فترة الاسترداد.
0.902	.754	.861	.111	.783	طريقة معدل العائد المحاسبي.
0.656	.562	.693	.357	.647	طريقة القيمة الاقتصادية المضافة
0.595	.695	.973	.417	.273	طريقة المعادلة لحساب نقطة التعادل.
0.927	.595	.980	.349	.043*	طريقة هامش المساهمة لحساب نقطة التعادل.
0.401	.158	.982	.365	.245	طريقة الرسم البياني لحساب نقطة التعادل.
0.736	.111	.890	.313	.060	طريقة هامش الآمان
0.931	.299	.913	.138	.439	طريقة الرفع التشغيلي
0.481	.124	.450	.901	.396	طريقة تحليل الحساسية
0.523	.516	.902	.339	.187	طريقة البرمجة الخطية
0.022*	.745	.305	.775	.072	نظام التكاليف المبني على الأنشطة
0.075	.141	.089	.983	.170	أسلوب التحليل التفاضلي
0.856	.226	.779	.268	.327	نماذج التنبؤ بمبيعات الطاقة
0.835	.516	.387	.796	.497	تحليل الانحدار المتعدد المتغيرات
0.684	.508	.504	.601	.501	تسعير المنتجات أو الخدمات بناءً على التكلفة الكلية
0.681	.877	.319	.657	.133	تسعير المنتجات أو الخدمات بناءً على التكلفة المتغيرة

(تابع الجدول رقم ٥ – ١٢)

أسلوب اللامركزية وتفويض الصلاحيات	.653	.014*	.206	.119	0.965
أساليب محاسبة المسؤولية	.160	.628	.392	.059	0.779
التكاليف المعيارية	.563	.857	.592	.112	0.268
تحليل الانحرافات	.031*	.588	.261	.014*	0.466
علاج الانحرافات وتصحيحها	.064	.622	.296	.013*	0.224
تقارير الأداء	.139	.669	.366	.070	0.793
مقارنة نتائج الأقسام ببعضها	.401	.681	.371	.073	0.875
مقارنة نتائج أعمال الشركة مع الشركات الأخرى	.346	.758	.411	.225	0.374
تقارن الشركة أدائها بأعلى أداء تحققه الشركات بنفس القطاع	.371	.391	.724	.359	0.118
تقارن الشركة نتائج أعمالها للسنة الحالية مع نتائج أعمالها للسنة السابقة.	.901	.836	.451	.096	0.101
بطاقة العلامات المتوازنة	.546	.964	.883	.558	0.919
نظام إدارة الجودة الشاملة	.187	.403	.683	.002*	0.885
مبداء الإدارة بالاستثناء	.583	.384	.653	.028*	0.860
أسعار السوق.	.795	.098	.255	.560	0.222
أسعار التفاوض.	.455	.642	.129	.830	0.043*
أسعار التكلفة.	.555	.800	.927	.012*	0.570
أسعار محددة من الإدارة.	.671	.996	.017*	.270	0.724
التحليل الأفقي.	.457	.620	.338	.377	0.067
التحليل العمودي.	.308	.632	.299	.329	0.057
تحليل الاتجاه.	.682	.527	.338	.080	0.310
النسب المالية المختلفة.	.405	.605	.549	.001*	0.536

* توجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ≥ ٥%.

ويظهر من الجدول السابق ومن خلال تطبيق تحليل التباين أحادي الاتجاه بين الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة ومدى تطبيق شركات قطاع الكهرباء الأردني المساهمة العامة لأساليب المحاسبة الإدارية ما يلي:

١) من خلال تطبيق تحليل التباين أحادي الاتجاه بين المؤهل العلمي ومدى تطبيق شـركات قطاع الكهرباء الأردني المساهمة العامة لأساليب المحاسبة الإدارية في مجـالي التخطـيط و الرقابة المالية انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مـستوى الدلالـة ٥% لاي مـن الاساليب لذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة، باستثناء أسلوبين همـا فـي مجـال التخطيط (طريقة هامش المساهمة لحساب نقطة التعادل)، اما في مجال الرقابة المالية (تحليل الانحرافات) حيث توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المؤهل العلمي للعاملين ودرجة تطبيق الاسلوب عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة فيمـا يتعلـق بهذين العاملين.

٢) من خلال تطبيق تحليل التباين أحادي الاتجاه بين التخصص العلمي ومدى تطبيق شركات قطاع الكهرباء الأردني المساهمة العامة لأساليب المحاسبة الإدارية في مجـالي التخطـيط او الرقابة المالية لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة، باستثناء أسلوب واحد في مجال الرقابة المالية (اللامركزية وتفويض الصلاحيات) حيث توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باختلاف التخصص العلمي عند مـستوى الدلالة ٥% لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة فيما يتعلق بهذا الاسلوب.

٣) من خلال تطبيق تحليل التباين أحادي الاتجاه بين المركز الوظيفي ومدى تطبيق شـركات قطاع الكهرباء الأردني المساهمة العامة لأساليب المحاسبة الإدارية في مجـالي التخطـيط او الرقابة المالية لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة، باستثناء أسلوبين هما في مجال التخطيط (قائمة الدخل التقديريـة)، اما في مجال الرقابة المالية (أسلوب أسعار محددة من الإدارة) باختلاف المركز الوظيفي عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة فيما يتعلق بهذين العاملين.

٤) من خلال تطبيق تحليل التباين أحادي الاتجاه بين فئات سنوات الخبرة ومدى تطبيق شركات قطاع الكهرباء الأردني المساهمة العامة لأساليب المحاسبة الإدارية في مجالي التخطيط او الرقابة المالية لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة، باستثناء الأساليب التالية وهي في مجال التخطيط (الموازنات الصفرية، وقائمة الدخل التقديرية، وطريقة فترة الاسترداد)، اما في مجال الرقابة المالية (تحليل الانحرافات، وطرق علاج الانحرافات وتصحيحها، ومبداء الإدارة بالاستثناء، ونظام إدارة الجودة الشاملة، وأسعار التكلفة، والنسب المالية المختلفة) باختلاف سنوات الخبرة عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة فيما يتعلق بهذه الاساليب.

٥) من خلال تطبيق تحليل التباين أحادي الاتجاه بين فئات الحاصلين على دورة تدريبية ومدى تطبيق شركات قطاع الكهرباء الأردني المساهمة العامة لأساليب المحاسبة الإدارية في مجالي التخطيط او الرقابة المالية لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة، باستثناء الأساليب التالية وهي في مجال التخطيط (قائمة الدخل التقديرية، والموازنات الرأسمالية، ونظام التكاليف المبني على الأنشطة)، اما في مجال الرقابة المالية (أسعار التفاوض) باختلاف فئات الحاصلين على دورة تدريبية عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة فيما يتعلق بهذه الاساليب.

- على الرغم من ان الدراسات السابقة لم تدرس العلاقة بين درجة تطبيق اساليب المحاسبة الادارية والخصائص الديموغرافية لافراد عينة الدراسة، الا ان بعض الدراسات مثل دراسة (رمضان، ١٩٩٠)، ودراسة (الفضل، ١٩٩٧) دعت الى ضرورة الاهتمام ببعض المتغيرات منها نوع الملكية والمؤهل الاكاديمي لما لها من تاثير ملحوظ على تطبيق تلك الاساليب، وهذا

ما توصلت الية هذه الدراسة ان هناك تاثير واضح لتلك الخصائص او المتغيرات الديموغرافية لافراد عينة الدراسة على تطبيق اساليب المحاسبة الادارية (انظر الجدول رقم ٥ – ١٢).

الفرضية الثالثة:

H3.0: لا يوجد إدراك لدى أفراد عينة الدراسة لمزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني.

يبين الجدول (٥ – ١٣) اختبار (T-Test) لمدى إدراك افراد عينة الدراسة مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني.

جدول (٥ – ١٣)

اختبار (T-Test) لمدى إدراك افراد عينة الدراسة مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني.

المزايا	قيمة ت	مستوى الدلالة
تساهم في زيادة ربحية الشركة.	5.029	0.000
تساعد في عملية التخطيط.	18.371	0.000
تساعد في عملية الرقابة.	20.567	0.000
تساعد في عملية تقييم الأداء.	8.198	0.000
تساعد في عملية اتخاذ القرارات.	13.682	0.000
تساهم في تطوير أساليب العمل.	5.490	0.000
تؤدي إلى تطوير خبرات الموظفين.	4.650	0.000
تعمل على ضبط التكاليف وتخفيضها.	8.396	0.000
تعمل على تحسين الأداء والجودة.	5.808	0.000
تساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة.	-0.814	0.420

ويظهر من قيم مستوى الدلالة في الجدول السابق انه يوجد ادراك لدى افراد عينة الدراسة لمزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني عند مستوى

الدلالة ٥% لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة باستثناء ميزة انها تساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة حيث كانت قيمة مستوى الدلالة ٠,٤٢٠ لذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة. وتتماشى هذه النتيجة مع ما جاءت به دراسة (Adler *et. al*., 2000) على الشركات الصناعية النيوزلندية، ودراسة (الحمود وابراهيم، ١٩٩٧) على الشركات المساهمة العامة القطرية، والاتي يشيران الى ان اهم ميزات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية انها تساعد في عمليات الرقابة، والتخطيط، واتخاذ القرارات. وهذا ما يعزز نتائج هذه الدراسة ويؤكد على اهمية أساليب المحاسبة الإدارية في تلك المجالات.

الفرضية الرابعة:

H4.0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى إدراك مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني و الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة.

ويبين الجدول رقم (٥ – ١٤) تحليل التباين أحادي الاتجاه بين الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة ومدى إدراك مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني حسب مستوى الدلالة لكل خاصية.

جدول (٥ – ١٤)

تحليل التباين أحادي الاتجاه بين الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة ومدى إدراك مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني.

المزايا/ الخصائص الديموغرافية	مستوى الدلالة				
	المؤهل الاكاديمي	التخصص العلمي	المركز الوظيفي	سنوات الخبرة	الدورات التدريبية
تساهم في زيادة ربحية الشركة.	.028*	.980	.334	.025*	0.049*
تساعد في عملية التخطيط.	.536	.548	.004*	.155	0.039
تساعد في عملية الرقابة.	.234	.346	.758	.245	0.361

(تابع الجدول رقم ٥ – ١٤)

تساعد في عملية تقييم الأداء.	.440	.440	.058	.057	0.410
تساعد في عملية اتخاذ القرارات.	.570	.775	.257	.060	0.399
تساهم في تطوير أساليب العمل.	.990	.536	.335	.123	0.622
تؤدي إلى تطوير خبرات الموظفين.	.886	.515	.206	.908	0.584
تعمل على ضبط التكاليف وتخفيضها.	.221	.481	.227	.055	0.133
تعمل على تحسين الأداء والجودة.	.513	.563	.412	.095	0.715
تساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة.	.177	.887	.804	.043*	0.329

*** توجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ≤ ٥%.**

ويظهر من الجدول السابق ومن خلال تطبيق تحليل التباين أحادي الاتجاه بين الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة ومدى تطبيق شركات قطاع الكهرباء الأردني المساهمة العامة لأساليب المحاسبة الإدارية ما يلي:

١) أن تحليل التباين أحادي الاتجاه بين المؤهل العلمي ومدى إدراك مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باختلاف المؤهل العلمي عند مستوى الدلالة ٥% لميزة تساهم في زيادة ربحية الشركة لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة، إما باقي الاساليب فلا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة.

٢) أن تحليل التباين أحادي الاتجاه بين التخصص العلمي ومدى إدراك مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باختلاف التخصص العلمي عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة.

٣) أن تحليل التباين أحادي الاتجاه بين المركز الوظيفي ومدى إدراك مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باختلاف المركز الوظيفي عند مستوى الدلالة ٥% لميزة تساعد في عملية التخطيط لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة، أما باقي الميزات فلا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باختلاف المركز الوظيفي عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة.

٤) أن تحليل التباين أحادي الاتجاه بين فئات سنوات الخبرة ومدى إدراك مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باختلاف فئات سنوات الخبرة عند مستوى الدلالة ٥% لميزات تساهم في زيادة ربحية الشركة، وتساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة، أما باقي الميزات فلا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باختلاف فئات سنوات الخبرة عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة.

٥) أن تحليل التباين أحادي الاتجاه بين فئات الحاصلين على دورة تدريبية ومدى إدراك مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باختلاف الحصول على دورة تدريبية عند مستوى الدلالة ٥% لميزات تساهم في زيادة ربحية الشركة وتساعد في عملية التخطيط لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة، أما باقي الميزات فلا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باختلاف فئات الحاصلين على دورة تدريبية عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة.

- فيما يتعلق بنتيجة هذه الفرضية فانه لم تشير اي من الدراسات السابقة عن العلاقة بين مزايا استخدام اساليب المحاسبة الادارية والخصائص الديموغرافية لافراد عينة الدراسة، وهذا ما

يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، حيث ان هذه الدراسة تؤكد على اهمية ادراك افــراد عينة الدراسة لمزايا استخدام اساليب المحاسبة الادارية، وتشير الى ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الخصائص الديموغرافية لافراد عينة الدراسة ومزايا الاستخدام كما في الجدول السابق رقم (٥ – ١٤)، وهذا ما يعزز نتائج الفرضية السابقة المتعلقة بمزايا الاستخدام.

الفرضية الخامسة:

H5.0: لا توجد أسباب أو معوقات تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شركات قطاع الكهرباء الأردني.

يبين الجدول (٥ – ١٥) اختبار (T-Test) لمدى إدراك الأسباب أو المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شركات قطاع الكهرباء الأردني.

جدول (٥ – ١٥)

اختبار (T-Test) لمدى إدراك الأسباب أو المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شركات قطاع الكهرباء الأردني.

الأسباب أو المعوقات	قيمة ت	مستوى الدلالة
عدم الإدراك لأثار أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية.	0.805	0.425
ارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيث الوقت والجهد.	-0.233	0.816
عدم توفر برامج حاسوبية جاهزة تساعد في هذا المجال.	3.254	0.002
صعوبة وتعقيد الأساليب المذكورة.	-1.000	0.322
عدم وجود أنظمة وتعليمات ملزمة للاستخدام.	1.156	0.253
مقاومة الإدارة للتغير.	1.080	0.286
قناعة ورضا الإدارة بالأساليب المستخدمة حالياً.	2.681	0.010
عدم توفر الكوادر الفنية المؤهلة علمياً وعملياً.	2.067	0.044
شعور الإدارة بعدم الحاجة لاستخدام هذه الأساليب.	2.033	0.048

(تابع الجدول رقم ٥ – ١٥)

غياب المنافسة التي تشجع على استخدام أساليب أحدث من الأساليب الموجودة حالياً.	2.246	0.029
عدم توفر الدورات التدريبية التي تركز على أساليب المحاسبة الإدارية.	2.623	0.012
عدم توفر الخبرة الكافية بأساليب المحاسبة الإدارية.	1.578	0.121

ويظهر من قيم مستوى الدلالة في الجدول السابق انه يوجد ادراك لدى افراد عينة الدراسة للاسباب أو المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شركات قطاع الكهرباء الأردني عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة باستثناء الاسباب و المعوقات التالية (عدم الإدراك لأثار أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية، ارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيث الوقت والجهد، صعوبة وتعقيد الأساليب المذكورة، عدم وجود أنظمة وتعليمات ملزمة للاستخدام، مقاومة الإدارة للتغير، عدم توفر الخبرة الكافية بأساليب المحاسبة الإدارية) حيث كان قيمة مستوى الدلالة أكبر من ٥% لذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة. وتتماشى نتيجة هذه الدراسة مع ما جاءت به دراسة (Adler *et. al*., 2000) على الشركات الصناعية النيوزلندية، ودراسة (خشارمة والطعاني، ٢٠٠٣) على الجامعات الرسمية الاردنية، ودراسة (الحمود وابراهيم، ١٩٩٧) على الشركات المساهمة العامة القطرية، والاتي تشير الى ان اهم معوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية هي نفسها المعوقات التي توصلت اليها هذه الدراسة، وكان اهمها عدم الإدراك لأثار أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية، وهذا ما يعزز الفرضية الثالثة المتعلقة بادراك مزايا استخدام هذه الاساليب، وهنا يجب على الشركات زيادة عدد الدورات التدريبية للموظفين حتى يتم توعيتهم بمزايا استخدام هذه الاساليب والتوصل الى حلول لمعوقات الاستخدام.

الفرضية السادسة:

H6.0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى إدراك الأسباب أو المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شركات قطـاع الكهربـاء الأردنـي و الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة.

يبين الجدول التالي (٥ – ١٦) تحليل التباين أحادي الاتجاه بين الخـصائص الديموغرافيـة لأفراد عينة الدراسة ومدى إدراك الأسباب أو المعوقات التي تحول دون اسـتخدام أسـاليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شركات قطاع الكهرباء الأردني.

جدول (٥ – ١٦)

تحليل التباين أحادي الاتجاه بين الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة ومدى إدراك الأسباب أو المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شركات قطاع الكهرباء الأردني.

الأسباب والمعوقات/ الخصائص الديموغرافية	مستوى الدلالة				
	المؤهل الاكاديمي	التخصص العلمي	المركز الوظيفي	سنوات الخبرة	الدورات التدريبية
عدم الإدراك لأثار أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية.	.399	.779	.489	.028*	0.349
ارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيث الوقت والجهد.	.874	.701	.152	.024*	0.028*
عدم توفر برامج حاسوبية جاهزة تساعد في هذا المجال.	.473	.510	.795	.440	0.122
صعوبة وتعقيد الأساليب المذكورة.	.888	.276	.617	.212	0.506
عدم وجود أنظمة وتعليمات ملزمة للاستخدام.	.762	.981	.880	.855	0.550
مقاومة الإدارة للتغير.	.699	.581	.750	.391	0.174
قناعة ورضا الإدارة بالأساليب المستخدمة حاليا.	.577	.786	.291	.097	0.060
عدم توفر الكوادر الفنية المؤهلة علميا وعمليا.	.368	.895	.827	.022*	0.203
شعور الإدارة بعدم الحاجة لاستخدام هذه الأساليب.	.580	.318	.647	.126	0.101

(تابع الجدول رقم ٥ – ١٦)

غياب المنافسة التي تشجع على استخدام أساليب أحدث من الأساليب الموجودة حاليا.	.563	.495	.259	.314	0.850
عدم توفر الدورات التدريبية التي تركز على أساليب المحاسبة الإدارية.	.092	.932	.274	.367	*0.044
عدم توفر الخبرة الكافية بأساليب المحاسبة الإدارية.	.417	.752	.461	.365	0.401

* توجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ≤ ٥%.

ويظهر من الجدول السابق ومن خلال تطبيق تحليل التباين أحادي الاتجاه بين الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة ومدى إدراك الأسباب أو المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شركات قطاع الكهرباء الأردني ما يلي:

١) أن تحليل التباين أحادي الاتجاه بين المؤهل العلمي ومدى إدراك الأسباب أو المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شركات قطاع الكهرباء الأردني لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باختلاف المؤهل العلمي عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة.

٢) أن تحليل التباين أحادي الاتجاه بين اختلاف التخصص العلمي ومدى إدراك الأسباب أو المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شركات قطاع الكهرباء الأردني لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باختلاف التخصص العلمي عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة.

٣) أن تحليل التباين أحادي الاتجاه بين المركز الوظيفي ومدى إدراك الأسباب أو المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شركات قطاع الكهرباء الأردني لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باختلاف المركز الوظيفي عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة.

٤) أن تحليل التباين أحادي الاتجاه بين اختلاف فئات سنوات الخبرة ومدى إدراك الأسباب أو المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة فـي شـركات قطـاع الكهرباء الأردني توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باختلاف فئات سنوات الخبرة عند مستوى الدلالة ٥% للأسباب و المعوقات التالية (عدم الإدراك لأثار أساليب المحاسبة الإداريـة فـي مجالات التخطيط والرقابة المالية، وارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيـث الوقـت والجهد، وعدم توفر الكوادر الفنية المؤهلة علمياً وعملياً) لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة، أما بقية الأسباب و المعوقات فلا توجد علاقة ذات دلالة إحـصائية بـاختلاف فئـات سنوات الخبرة عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة.

٥) أن تحليل التباين أحادي الاتجاه بين فئات الحاصلين علـى دورة تدريبيـة ومـدى إدراك الأسباب أو المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شركات قطاع الكهرباء الأردني توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باختلاف فئات الحاصلين على دورة تدريبية عند مستوى الدلالة ٥% للأسباب و المعوقات التالية (ارتفاع تكاليف اسـتخدام هـذه الأساليب من حيث الوقت والجهد، وعدم توفر الدورات التدريبية التي تركـز علـى أسـاليب المحاسبة الإدارية) لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة، أما بقية الأسباب و المعوقات فلا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باختلاف فئات الحاصلين على دورة تدريبية عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة.

- فيما يتعلق بنتيجة هذه الفرضية فانه لم تشير اي من الدراسات السابقة عن العلاقـة بـين معوقات استخدام اساليب المحاسبة الادارية والخصائص الديموغرافية لافراد عينة الدراسـة، وهذا ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، حيث ان هذه الدراسة تؤكـد علـى اهميـة ادراك افراد عينة الدراسة لمعوقات استخدام اساليب المحاسبة الادارية، وتشير الى ان هنـاك

علاقة ذات دلالة احصائية بين الخصائص الديموغرافية لافراد عينة الدراسة ومعوقات الاستخدام كما في الجدول السابق رقم (٥ – ١٦)، وهذا ما يعزز نتائج الفرضية السابقة المتعلقة بمعوقات الاستخدام.

– يبين الجدول التالي تحليل التباين أحادي الاتجاه بين اختلاف فئات سنوات الخبرة وأجزاء الدراسة ككل.

جدول (٥ – ١٧)

تحليل التباين أحادي الاتجاه بين اختلاف فئات سنوات الخبرة وأجزاء الدراسة ككل.

الجزء		مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
الجزء الثاني	اولا	بين المجموعات	2.021	5	.404	1.726	.150
		داخل المجموعات	9.836	42	.234		
		المجموع	11.857	47			
	ثانيا	بين المجموعات	5.558	5	1.112	4.819	.001
		داخل المجموعات	9.689	42	.231		
		المجموع	15.247	47			
	الكلي	بين المجموعات	3.490	5	.698	4.029	.004
		داخل المجموعات	7.275	42	.173		
		المجموع	10.765	47			
الجزء الثالث		بين المجموعات	4.901	5	.980	3.248	.014
		داخل المجموعات	12.674	42	.302		
		المجموع	17.575	47			
الجزء الرابع		بين المجموعات	4.854	5	.971	1.260	.299
		داخل المجموعات	32.354	42	.770		
		المجموع	37.208	47			

من الجدول السابق نجد أن نتائج تحليل التباين أحادي الاتجاه بين اختلاف فئات سنوات الخبرة و

١. أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بالتخطيط لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باختلاف فئات سنوات الخبرة عند مستوى الدلالة ٥%. (الجزء الثاني: أولاً)

٢. أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بالرقابة المالية توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باختلاف فئات سنوات الخبرة عند مستوى الدلالة ٥% وكذلك ١%.(الجزء الثاني: ثانياً)

٣. أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة(الجزء الثاني كامل) توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باختلاف فئات سنوات الخبرة عند مستوى الدلالة ٥%.(الجزء الثاني)

٤. ميزات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باختلاف فئات سنوات الخبرة عند مستوى الدلالة ٥%. (الجزء الثالث).

٥. الأسباب أو المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شركات قطاع الكهرباء الأردني لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باختلاف فئات سنوات الخبرة عند مستوى الدلالة ٥%. (الجزء الرابع).

الفصل السادس

النتائج والتوصيـــات

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج والتوصيات التي اتضحت من خلال تحليل بيانات الدراسة التي تم الحصول عليها من عينة الدراسة، وفي هذا الفصل تم عرض النتائج التي خلصت اليها الدراسة، والتي يمكن على ضوئها تقديم عدد من التوصيات، وذلك على النحو التالي:

أولاً: النتائج.

خرج الباحث نتيجة التحليل الاحصائي للبيانات بالنتائج التالية:

١. أن متوسط نسبة استخدام الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية ككل ٦٩% ، ومتوسط نسبة استخدام الاساليب المتعلقة بالتخطيط ٦٦% وتلك المتعلقة بالرقابة المالية ٧٣%، مما يشير الى ان نسبة استخدام شركات قطاع الكهرباء الاردني المساهمة العامة لاساليب المحاسبة الادارية متوسطة، وهذا يعزز نتيجة الفرضية الاولى، وتبين ان اكثر الاساليب استخداماً هي تلك المتعلقة بالرقابة المالية، يليها تلك المتعلقة بالتخطيط.

٢. تبين ان اكثر اساليب المحاسبة الادارية استخداماً في مجال التخطيط هي موازنة المصاريف الإدارية والبيعية، وموازنة الأجور(موازنة العمل المباشر)، وقائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة، وموازنة مبيعات الطاقة للفترة المقبلة، والموازنة النقدية التقديرية في الأمد القصير، وموازنة مشتريات الطاقة للفترة المقبلة، والموازنات الرأسمالية، وبينما في مجال الرقابة المالية كانت أكثر الاساليب استخداماً تلك المتعلقة بمقارنة الشركة نتائج أعمالها للسنة الحالية مع نتائج أعمالها للسنة السابقة، وأساليب محاسبة المسؤولية، والنسب المالية المختلفة، وتحليل الانحرافات، وطرق علاج الانحرافات وتصحيحها.

٣. تبين ان اقل اساليب المحاسبة الادارية استخداماً في مجال التخطيط هي الموازنات الصفرية، والموازنات المستمرة، وطريقة معكوس فترة الاسترداد، وطريقة معدل العائد

المحاسبي، وطريقة البرمجة الخطية، وتحليل الانحدار المتعدد، وبينما في مجال الرقابة المالية كان أقل الاساليب استخداماً هي نموذج بطاقة العلامات المتوازنة، واسعار التفاوض، واسعار السوق.

٤. أن جميع الموظفين في عينة الدراسة أكدوا على وجود قسم محاسبة إدارية في الشركات والبالغ عددهم ٤٨ شخص، وهذا يدل على أهمية قسم المحاسبة الإدارية في الشركة واهتمام الإدارة بالمحاسبة الإدارية وأساليبها للمساعدة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

٥. تبين انه يوجد ادراك لدى افراد عينة الدراسة لمزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة باستثناء ميزة انها تساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة، وكانت أهم ميزات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة هي أنها تساعد في عملية الرقابة، يليها أنها تساعد في عملية التخطيط، يليها أنها تساعد في عملية اتخاذ القرارات جميعها بدرجة عالية الأهمية، وكانت اقل الميزات أهمية أنها تساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة بدرجة متوسطة الأهمية.

٦. تبين انه يوجد ادراك لدى افراد عينة الدراسة للاسباب أو المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شركات قطاع الكهرباء الأردني عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة باستثناء الاسباب و المعوقات التالية (عدم الإدراك لأثار أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية، ارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيث الوقت والجهد، صعوبة وتعقيد الأساليب المذكورة، عدم وجود أنظمة وتعليمات ملزمة للاستخدام، مقاومة الإدارة للتغير، عدم توفر الخبرة الكافية بأساليب المحاسبة الإدارية)، وكانت أهم المعوقات من وجهة نظر أفراد عينة

الدراسة هي عدم توفر برامج حاسوبية جاهزة تساعد في هذا المجال، يليهـا عـدم تـوفر الدورات التدريبية التي تركز على أساليب المحاسبة الإدارية، يليها قناعـة ورضـا الإدارة بالأساليب المستخدمة حالياً يليها غياب المنافسة، وكانت اقل المعوقات أهمية عدم الإدراك لأثار أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية، يليها صعوبة وتعقيـد الأساليب المذكورة يليها ارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيث الوقت والجهد.

٧. تبين أن شركات قطاع الكهرباء الأردني تقوم بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفـة بمستوى متوسط عند مستوى الدلالة (٠,٠٥) لجميع أساليب المحاسبة الإدارية لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة باستثناء الأساليب التالية، وهي في مجال التخطيط (نظـام التكاليف المبني على الانشطة، وطريقة فترة الاسترداد، وأسلوب التحليل التفاضلي، وتسعير المنتجات أو الخدمات بناءً على التكلفة الكلية، وطريقة المعادلة لحساب نقطـة التعـادل) ، وكذلك في مجال الرقابة المالية (مقارنة نتائج الأقسام ببعضها، وأسعار محددة من الإدارة، وأسعار التكلفة، وتحليل الاتجاه، ونظام إدارة الجودة الشاملة، ومقارنة الشركة أدائها بأعلى أداء تحققه الشركات بنفس القطاع) حيث كانت قيم مستوى الدلالة أكثر من (٠,٠٥) لهـذه الأساليب لذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة.

٨. وجد من خلال تحليل التباين أحادي الاتجاه بين اختلاف الخصائص الديموغرافية لافـراد عينة الدراسة ومدى تطبيق شركات قطاع الكهرباء الأردني المـساهمة العامـة لأسـاليب المحاسبة الإدارية جميعها سواء في مجال التخطيط او الرقابة المالية انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نقبل الفرضية الـصفرية ونـرفض البديلـة، باستثناء الحالات التالية حيث توجد علاقة ذات دلالـة إحـصائية بـاختلاف الخـصائص

الديموغرافية لافراد عينة الدراسة عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة وهي:

- في مجال التخطيط (طريقة هامش المساهمة لحساب نقطة التعادل مع المؤهل العلمي، وقائمة الدخل التقديرية مع المركز الوظيفي وسنوات الخبرة والحصول على دورة تدريبية، والموازنات الصفرية مع سنوات الخبرة ، وطريقة فترة الاسترداد مع سنوات الخبرة، والموازنات الرأسمالية مع الحصول على دورة تدريبية، ونظام التكاليف المبني على الأنشطة مع الحصول على دورة تدريبية).
- في مجال الرقابة المالية (تحليل الانحرافات مع المؤهل العلمي وسنوات الخبرة، واسلوب اللامركزية وتفويض الصلاحيات مع التخصص العلمي، وأسلوب أسعار محددة من الإدارة مع المركز الوظيفي، وطرق علاج الانحرافات وتصحيحها مع سنوات الخبرة، ومبداء الإدارة بالاستثناء مع سنوات الخبرة، ونظام إدارة الجودة الشاملة مع سنوات الخبرة، وأسعار التكلفة مع سنوات الخبرة، والنسب المالية المختلفة مع سنوات الخبرة، واسعار التفاوض مع الحصول على دورة تدريبية).

٩. وجد من نتائج تحليل التباين أحادي الاتجاه بين اختلاف الخصائص الديموغرافية لافراد عينة الدراسة ومدى إدراك مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات قطاع الكهرباء الأردني لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة، باستثناء المزايا التالية حيث توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باختلاف الخصائص الديموغرافية لافراد عينة الدراسة عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة وهي (تساهم في زيادة ربحية الشركة مع المؤهل العلمي وسنوات الخبرة والحصول على دورة تدريبية، وتساعد في عملية التخطيط

مع المركز الوظيفي والحصول على دورة تدريبية، وتساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة مع سنوات الخبرة).

١٠. وجد من نتائج تحليل التباين أحادي الاتجاه بين اختلاف الخصائص الديموغرافية لافراد عينة الدراسة والأسباب أو المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في شركات قطاع الكهرباء الأردني لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة باستثناء فقط الخصائص الديموغرافية التالية:

- فئات سنوات الخبرة مع الاسباب او المعوقات التالية حيث توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة وهي (عدم الإدراك لأثار أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية، وارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيث الوقت والجهد، وعدم توفر الكوادر الفنية المؤهلة علمياً وعملياً).
- فئات الحاصلين على دورة تدريبية مع الاسباب او المعوقات التالية حيث توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ٥% لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة وهي (ارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيث الوقت والجهد، وعدم توفر الدورات التدريبية التي تركز على أساليب المحاسبة الإدارية).

ثانياً: التوصيــات.

بناءً على نتائج الدراسة فقد تم اقتراح التوصيات التالية:

١. زيادة اهتمام الشركات بتطبيق اساليب المحاسبة الادارية المختلفـة، وتحفيـز الشركات على تطوير أساليب المحاسبة الادارية المتعلقة بـالتخطيط والرقابـة المالية من خلال اشراك الافراد بها ليؤدي الى رفع كفاءتهم فـي اداء العمـل وتحسينه، وتهيئة المناخ التنظيمي المناسب لتطبيقها وتنمية معرفـة ومهـارات وقدرات الافراد القائمين على تنفيذ هذه الاساليب.

٢. ضرورة وضع التعليمات الملزمة من قبل الجهات الحكومية المسئولة لاستخدام بعض اساليب المحاسبة الادارية اللازمة للتطوير والتحديث.

٣. توفير الكفاءات المؤهلة علمياً وعملياً لتطبيق اساليب المحاسبة الادارية.

٤. العمل على توفير وتطوير برامج حاسوبية جاهزة تساعد في تطبيـق اسـاليب المحاسبة الادارية مع مراعاة تصميمها بما يتلائم مع طبيعة الشركة.

٥. توعية الموظفين باهمية مزايا استخدام اساليب المحاسبة الادارية مـن خـلال برامج تدريبية لرفع الاداء. وكذلك معالجة المعوقات والاسباب التي تحول دون تطبيق اساليب المحاسبة الادارية.

٦. ضرورة مراعات الفروق الفردية بين الافراد سواء من حيث العمر أو المؤهل العلمي أو سنوات الخبرة. مع محاولة استقطاب الكفاءات المؤهلة.

٧. ضرورة اجراء دراسات اخرى مماثلة لتشمل الشركات الاخرى التي تخـدمها المحاسبة الادارية كالشركات التجارية والخدمية الاخرى والبنوك والجامعـات والمعاهد، وتغطية الاساليب الاخرى في مجال تقييم الاداء واتخاذ القرارات.

قائمة المصادر والمراجع:

اولاً: المراجـــع العربية.

أبو زيد، كمال، وكمال الدين، الدهراوي. (١٩٩٩م)، "**محاسبة التكاليف لأغــراض التخطــيط والرقابة**"، الطبعة الاولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.

أبو زيد، كمال، و عطية، مرعي. (٢٠٠٤م)، "**مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثــة**"، الطبعــة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.

أبو حشيش، خليل عواد. (٢٠٠٥م)، " **المحاسبة الإدارية لترشــيد القــرارات التخطيطيـــة**"، الطبعة الأولى، دار الأوائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

آل ادم، يوحنا عبد، وصالح، الرزق. (٢٠٠٦م)، "**المحاسبة الإدارية والــسياسات الإداريـــة المعاصرة** "، الطبعة الثانية، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

اللوزي، موسى. (١٩٩٩م)، "**التطوير التنظيمي: أساسيات ومفاهيم حديثة**"، ط١، عمان: دار وائل للنشر.

الشنطي، أيمن، وعامر، شقير. (٢٠٠٥م)، " **المحاسبة الإدارية**"، الطبعة الأولى، دار البدايـــة للنشر، عمان، الأردن.

بأسيلي، مكرم. (٢٠٠٧م)، "**المحاسبة الإدارية: الاصالة والمعاصــرة** "، جمهوريـــة مـــصر العربية، المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع.

جبريل، نائل. (١٩٩٨م)، "**محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية / دراسة ميدانية** "، تخصص محاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

جمعه، إسماعيل، ومحرم، زينات، والخطيب، صبحي. (٢٠٠٠م)، "**المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات**"، ط١، الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر.

الحارس، أسامة. (٢٠٠٤م)، "**المحاسبة الإدارية**"، الطبعة الأولى، عمان: دار الحامد للنشر.

الحديدي، أسراء. (٢٠٠٥م)، " **مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها على الأداء**"، تخصص محاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

الحمود، تركي، ومحمد، إبراهيم. (١٩٩٧م)، " **مدى استعمال أساليب المحاسبة الإدارية وطرق تقويم الإنفاق الرأسمالي من قبل الشركات المساهمة القطرية**"، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة قطر، المجلد الرابع، العدد الثاني، ص ص ٢٤٣-٢٦٩.

خشارمه، حسين، وخلف، الطعاني. (٢٠٠٣م)، " **مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات تقييم الأداء والرقابة المالية في الجامعات الرسمية الأردنية**"، أبحاث اليرموك/سلسلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، مجلد ٢٠٠، العدد٢، ص ص ١٠٣٩ – ١٠٦٨.

الرجبي، "محمد تيسير" عبد الحكيم. (٢٠٠٤م)، "**المحاسبة الإدارية**"، ط٣، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.

الرزق، صالح، وزواتي، عبد الكريم. (١٩٩٣م)، "**المحاسبة الإدارية الحديثة**"، ط١، عمان.

رمضان، صايل سليم. (١٩٩٠م)، " **مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة العامة الصناعية في الأردن**"، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد الأول، ص ص ٢٢٩-٢٦٠.

سامونا، نجيب أنطوان، ومحمد، العزاوي. (١٩٧٩م)، "**المحاسبة الإدارية (اتخاذ القرارات)**"، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق.

السعيدات، زياد. (٢٠٠٣م)، "**الموازنات المرنة وأثرها في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة/ دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.

الشبراوي، عادل. (١٩٩٥م)، "**الدليل العملي لتطبيق إدارة الجودة الشاملة: آيزو ٩٠٠٠ – المقارنة المرجعية** "، ط١، الشركة العربية للأعلام العلمي، مدينة النصر، القاهرة.

الشرع، مجيد، وسفيان، سليمان. (٢٠٠٢م)، "**المحاسبة الإدارية: اتخاذ قرارات ورقابة**"، ط١، عمان: دار الشرفا.

صالح، مصطفى. (١٩٩٤م)، "**الرقابة على التكاليف باستخدام التكاليف المعيارية / دراسة تطبيقية على الشركات التابعة لقطاع الصناعات الاستراتيجية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قار يونس، بنغازي، ليبيا.

ظاهر، احمد. (٢٠٠٢م)، "**المحاسبة الإدارية**"، ط١، عمان، دار وائل للنشر.

عبد الرزاق، حارث. (١٩٩٣م)، "**مدى استخدام المعلومات المحاسبية في القرارات الإدارية المتعلقة بوظيفتي التخطيط والرقابة/ دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**"، تخصص محاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

العربيد، عصام. (٢٠٠٣م)، "**المحاسبة الإدارية**"، ط١، عمان: دار المناهج.

العلاوين، امجد. (٢٠٠٠م)، "**تقييم أنظمة الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

العيداني، كريمة. (١٩٨٩م)، "**الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في المنشات الصناعية / دراسة نظرية وتطبيقية في المنشاة العامة للصناعات الورقية – معمل ورق البصرة**"، تخصص محاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة البصرة، البصرة، العراق.

الفرحان، أمل، ومحمد، الطراونة. (١٩٩٦م)، "**واقع نظم الرقابة والمعلومات في المؤسسات الأردنية**"، مجلة دراسات/ العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، مجلد ٢٣، العدد ٢، ص ص ١٧٤-٢١٧.

فولر، جورج. (١٩٩٩م)، "**كتاب المدير المتنقل**"، ط١، ترجمة العقيل عبد الكريم، الرياض، مكتبة جرير.

الفضل، مؤيد. (١٩٩٧م)، " **تحليل اثر متغيرات الموقف على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية دراسة ميدانية في منشآت القطاع الصناعي العراقي**"، مجلة أبحاث اليرموك، سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد ١٣، العدد ٤، ص ص ٩-٢٦.

قللي، يحيى. (٢٠٠٣م)، "**دراسات في أساليب المحاسبة الإدارية للقادة الإداريين وغير التجاريين**"، الطبعة الأولى، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة.

كحالة، جبرائيل، وحنان، حلوة. (١٩٩٧م)، "**المحاسبة الإدارية**"، ط١، عمان: دار الثقافة.

الكفراوي، عوف. (٢٠٠٤م)، "**الرقابة المالية: النظرية والتطبيق**"، الطبعة الثانية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.

المحاميد، سعود. (١٩٩٩م)، "**نظم الرقابة المالية وأثرها على الأداء / دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي**"، تخصص محاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

المحسن، فاضل. (١٩٨٩م)، "**تقويم الأداء باستخدام التكاليف المعيارية في صناعة السكر**"، تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العدد السادس والعشرون، ص ص ٢٦١.

نجم، نجم عبود. (٢٠٠٣م)، "**مدخل إلى الأساليب الكمية: نماذج وتطبيقات**"، ط١، عمان: مؤسسة الوراق.

نور، احمد، وعلي، احمد. (٢٠٠٣م)، " **مبادئ المحاسبة الإدارية**"، ط١، الإسكندرية: الدار الجامعية.

هورنجون، تشارلزتز. (١٩٨٦م)، "**محاسبة التكاليف، ترجمة احمد حامد حجاج، ومحمد هاشم البدوي**"، الجزء الأول، الرياض: دار المريخ للنشر.

الهامي، محمد عادل. (١٩٨٥م)، "أساليب المحاسبة الإدارية والميزانيات التقديرية"، ط١، مكتبة عين شمس، القاهرة.

المراجع العربية الأخرى.

نشرة المساهمة القطاعية في الناتج المحلي الإجمالي بأسعار السوق الجارية للسنوات ١٩٧٦ – ٢٠٠٤، دائرة الإحصاءات العامة، قسم الناتج المحلي الإجمالي.

التقرير السنوي لعام ٢٠٠٥، شركة الكهرباء الوطنية المساهمة العامة، قسم المحاسبة الإدارية.

التقرير السنوي لعام ٢٠٠٢، شركة الكهرباء الوطنية المساهمة العامة، قسم المحاسبة الإدارية.

ثانياً: المراجع الأجنبية.

Adler, Ralph, Everett, Andre M., and Waldron, Marilyn. (2000), **"Advanced management accounting techniques in New Zealand Manufacturing: Utilization, Benefits and Barriers to implementation"**, Accounting Forum (Blackwell Publishers), Vol.24, Issue 2, pp131-150.

Arnold, Glen C., and Hatzopoulos, Panos D. (2000), **"The theory – practice gap in capital budgeting: Evidence from the United Kingdom"**, Journal of Business Finance and Accounting, 27(5) and (6), pp 603 – 626.

Banker R. D., Potter G., and Schroeder R. G., (1995), **"An Empirical Study of Manufacturing Overhead Cost Drivers"**, Journal of Accounting and Economics, pp. 115 -138.

Brinberg, J.G. (1992), **"Managerial Accounting: Yet Another Retrospective"**, Advances in Management Accounting, pp1-19.

Chenhall, Robert H., and Langfield – Smith, Kim. (1998), **"Adoption and benefits of management accounting practices: An Australian Study"**, Management Accounting Research, 9(1), pp1-19.

Cooper , R. , and Kaplan , R. S., (1998), **"The Promise - And Peril - of Integrated Cost Systems"**, Harvard Business Review , pp. 109-119.

El-Ebaishi, Mohammad, Karbbari, Yusuf, and Naser, Kamal., (2003) " **Empirical Evidence on the use of management accounting techniques in a sample of Saudi Manufacturing Companies"**, International Journal of Commerce & Management, Vol. 13, No. 2, pp74-101.

Garrison, Ray H., and Noreen, Eric W., (2000), "Managerial **Accounting**", 9th, McGraw – Hill.

Ghosh, B.C . (1987), "**Management Accounting in Singapore**", Management Accounting (UK), Dec:pp 28-30.

Gorden, L.A. and Narayanan, V.K., (1984), "**Management Accounting System, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation**", Accounting, Organization and Society, Vol.9, No. 1.

Guilding, Chris., Cravens, Karen S., and Tayles, Mike. (2000). "**An international comparison of strategic management accounting practices**", Management Accounting Research, Vol. 11, pp 113-135.

Hakserver, Cengiz, (1996), "**Total Quality Management in the Small Business Environment**", Business Horizons.

Haldma, Toomes., and Laats, Kertu (2002), "**Influencing contingences on management accounting practices in Estonian manufacturing companies**", Management Accounting Research, Vol. 13, pp115-135.

Hilton, Ronald W., (2001), "**Managerial accounting**", 5th Edition, New York, McGraw-Hill.

Horngren, Charles T., Foster, George., and Datar, Srikant M., (2000), " **Cost accounting: A managerial emphasis** ", 10th , Prentice – Hall.

Hooper, J., (1997), "**Applying the principles: Quality Management Principles** Internet Site, http//: www.Wineasy.se/qmp/about.tml.

Hyvnen, Timo, (2003), "**Management accounting and information systems: ERP Versus BoB, European Accounting Review**", Vol.12, Issue One, pp 155-173.

Jones, Colin J. (1986), "**Financial Planning and control practices in U.K. Companies A longitudinal study, Journal of Business Finance and Accounting**", 13(2), pp161-185.

Jones, Gareth R., (1998), "**Organizational Theory**", Second edition, Addison – Wesley Publishing Company.

Joshi, P, L., (2001), "**The international diffusion of new management accounting practices: The Case Of India**", Journal of International Accounting Auditing and Taxation, Vol. 10, pp85-109.

Jun Lin, Z., and Yu, Zengbiao, (2002), "**Responsibility cost control system in China: A Case of management accounting application**", Management Accounting Research, 13(4), pp447-467.

Kaplan, Robert., Young, S mark., & Atkinson, A Anthony., (2004), "**Advanced management Accounting**", Forth edition, prentice - Hall.

Kin Cheung, L. (1986), "**Management Accounting in Hong Kong**" A Paper Presented at the S.E. Asian University Accounting Teachers Conference held in Singapore.

Magdy, Abdel-Kader and Robert, Luther, (2004), **An Empirical Investigation of the evolution of management accounting practices,** New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, Brussels.

Mowen, Maryanne M., and Hansen, Don R., (2006), "**Management Accounting: The Cornerstone for Business Decisions**", One Edition, United State, Thomson Corporation.

Nichols, Linda, M., (2006),"**Accounting Practices in U.S. Public Companies**", The CPA Journal,Vol.76, Issue 11, pp28-30.

O'Conner, Neal G., Chow, Chee W., and Wu, Anne, (2004), "**The adoption of western management accounting / controls in China's state – owned enterprises during economic transition**", Accounting, Organization and Society, 29(3-4), pp349-375.

Pike, Richard. (1996),"**A longitudinal survey on capital budgeting practices**", Journal of Business Finance and Accounting, 23(1), pp79-93.

Ratnatunga, J. Pike and Hooly, G. J., (1988), " **The application of Management Accounting Techniques to Marketing**", Accounting and Business Research, 18(72): PP 363-370.

Rezaee, Zabihollah, and Szendi, Joseph Z., (1995),"**Trends in management accounting in the Asian Pacific Region**", International Advances in Economic Research, Vol.1, Issue 2, pp149-155.

Roslender, R., (1995), "**Accounting for Strategic positioning: Responding to Crisis in Management Accounting**", British Journal of Management, 6(1): PP 45-57.

Scapens, R. W., (1983), "**Management Accounting, A Change of Emphasis**", Management Research and Practice, Published by the Institute of Cost and Management Accountants.

Sekaran, Uma, (2003),"**Research methods for business**", 10th, New York: Prentice-Hall international.

Shanahan, Yvonne, and Lord, Beverley.(2006),"**Management accounting in the corporate sector: recent research**", Chartered Accountant Journal, Vol.20, Issue 7, pp707-724.

Stevenson, William J., (1999), "**Production Operation Management**", 6th , The McGraw – Hall.

Stewert A., & Mohammed, S., (2004), "**utilizing the balanced scorecard for IT/ IS performance evaluation in construction**", Construction innovation, Vol. 1, pp 147 – 163.

Syzchta, Anna., (2002), " **The scope of application of management accounting methods in polish enterprises**", Management Accounting Research, 13(4), pp401-418.

Wild, John J., Subramanyam, K. R., and Halsey, Robert F., (2003)," **Financial statement analysis**", 8th, McGraw – Hall Educational (Asia).

Xiao, Jason Zezhong. (2006), "**Management accounting in China**", Financial Management, pp32-36.

Yoshikawa, Takeo. Innes, John, and Mitchell Falconer. (1989)," **Japanese management accounting: A comparative survey**", Management Accounting, pp 20-23.

Zikmund, William G., Middlemist, R., Dennis, Middlemist, Melanie R., (1995), "**Business: The American Challenge for Global Competitiveness**", Richard D. – Irwin.

Web Sites: http://WWW.NEPCO.JO

الملاحق

ملحق رقم (١)

استبانة الدراسة



جامعة اليرموك

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

السادة/ شركة ....المحترمين

تحية طيبة وبعد:

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان "مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة المالية في شركات قطاع الكهرباء الأردني"، وذلك لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة.

وحيث أننا نعهد بكم الاهتمام والاستعداد الدائمين لموازرة ومساندة البحوث العلمية التي تخدم تطور مجتمعنا، فاني آمل أن أجد التعاون المعهود بكم من خلال الإجابة على الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان.

إن حرصكم على تقديم البيانات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي بلا شك إلى تقييم أفضل لموضوع الدراسة، وبالتالي مساعدة الباحث في تحقيق أهداف الدراسة والخروج بالاقتراحات والتوصيات لوضع الحلول المناسبة.

شاكراً لكم حسن تعاونكم وتجاوبكم

واقبلوا فائق الاحترام والتقدير،،،

الباحث

نزار محمد الشراري

أشراف الأستاذ الدكتور

تركي راجي الحمود

الجزء الأول:

معلومات عامة

الرجاء الإجابة عن الأسئلة بوضع إشارة (X) في المربع الذي يمثل الإجابة لكل من العبارات الآتية:

١- العمر:

☐ اقل من ٢٥ عام. ☐ ٢٥ – اقل من ٣٥ عام. ☐ ٣٥- اقل من ٤٥ عام.

☐ ٤٥ عام – اقل من ٥٥ عام. ☐ ٥٥ عام فأكثر.

٢- المؤهل الأكاديمي:

☐ ثانوية عامة. ☐ دبلوم. ☐ بكالوريوس.

☐ دبلوم عالي. ☐ ماجستير. ☐ أخرى (رجاءً ذكرها ....).

٣- التخصص العلمي:

☐ محاسبة. ☐ علوم مالية ومصرفية. ☐ إدارة أعمال.

☐ اقتصاد. ☐ إدارة عامة ☐ أخرى (رجاءً ذكرها ....).

٤- المركز الوظيفي:

☐ مساعد المدير العام للشؤون المالية. ☐ مدير الدائرة المالية.

☐ مدير التدقيق الداخلي ☐ رئيس قسم المحاسبة الإدارية. ☐ محاسب إداري.

٥- عدد سنوات الخبرة في مجال العمل:

☐ اقل من ٣ سنوات. ☐ ٣ – اقل من ٦ سنوات. ☐ ٦ – اقل من ٩ سنة.

☐ ٩ – اقل من ١٢ سنة. ☐ ١٢ – اقل من ١٥ سنة ☐ ١٥ سنة فأكثر.

٦- هل حصلت على دورة تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية أو أي موضوع يرتبط بها.

☐ نعم ☐ لا

٧- هل يوجد في شركتكم قسم محاسبة أدارية.

☐ نعم ☐ لا

الجزء الثاني:

ما هي درجة استخدام شركتكم لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة المتعلقة بالتخطيط والرقابة المالية، يرجى وضع إشارة (X) في المربع الذي يمثل الإجابة.

الرقم	السؤال	درجة الاستخدام				
		دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
أولاً	**أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بالتخطيط:**					
A	**الموازنات التخطيطية (التشغيلية):**					
A1	تستخدم الشركة الموازنات الصفرية والتي تعد على أساس تقديرات وتنبؤات الفترة القادمة دون بناءها على أرقام وتقديرات موازنات سابقة.					
A2	تستخدم الشركة الموازنات المستمرة (المتحركة) وتغطي هذه الموازنات سنة كاملة بحيث يتم مع نهاية كل شهر من تنفيذ الموازنة إضافة شهر جديد لتبقى الموازنة تغطي دائماً سنة كاملة.					
A3	تعتمد الشركة على الموازنات الثابتة التي توضع على أساس حجم التوليد أو مبيعات واحده من الطاقة للفترة القادمة (موازنات ساكنة).					
A4	تستخدم الشركة الموازنات المرنة آخذة بالاعتبار مستويات مختلفة من النشاط.					
•	**ما مدى إعداد كل من الموازنات التفصيلية التالية في شركتكم:**					
A5	موازنة مبيعات الطاقة للفترة المقبلة.					
A6	موازنة مشتريات الطاقة للفترة المقبلة.					
A7	موازنة الأجور (موازنة العمل المباشر) لتحديد تكلفة ما ستدفعه للعاملين.					
A8	موازنة المصاريف الإدارية والبيعية.					
A9	الموازنة النقدية التقديرية للتنبؤ بالفائض أو العجز النقدي وكيفية التصرف في الحالتين (في الأمد القصير).					
A10	قائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة.					
A11	قائمة المركز المالي التقديرية للفترة المقبلة.					

الرقم	السؤال	درجة الاستخدام دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
A12	قائمة التدفقات النقدية التقديرية للفترة المقبلة (في الأمد الطويل).					
B	**<u>الموازنات الرأسمالية:</u>** **ما مدى استخدام كل من الطرق التالية للمفاضلة بين المشاريع الاستثمارية:**					
B1	تعتمد الشركة على الموازنات الرأسمالية لاتخاذ قرارات الاستثمارات طويلة الأجل وطرق تمويلها.					
B2	طريقة صافي القيمة الحالية.					
B3	طريقة معدل العائد الداخلي.					
B4	مؤشر الربحية (هو نتيجة قسمة القيمة الحالية للتدفقات النقدية على مبلغ الاستثمار من المشروع، ويتم قبول المشروع إذا كان الناتج اكبر أو يساوي واحد).					
B5	طريقة فترة الاسترداد.					
B6	طريقة معكوس فترة الاسترداد.					
B7	طريقة معدل العائد المحاسبي.					
B8	طريقة القيمة الاقتصادية المضافة (طريقة الدخل المتبقي) (بمعنى أن يحقق المشروع ربح تشغيلي بعد الضرائب يكفي لسداد تكاليف المشروع وتحقيق دخل يساهم في رفع قيمة الشركة).					
C	**<u>تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح:</u>** **ما مدى استخدام الأدوات التالية في تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح:**					
C1	طريقة المعادلة لحساب نقطة التعادل.					
C2	طريقة هامش المساهمة لحساب نقطة التعادل.					
C3	طريقة الرسم البياني لحساب نقطة التعادل.					
C4	طريقة هامش الآمان (الفرق بين مبيعات الطاقة المقدرة ومبيعات الطاقة عند نقطة التعادل).					
C5	طريقة الرفع التشغيلي (القائمة على قسمة هامش المساهمة على صافي الربح).					

الرقم	السؤال	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
		درجة الاستخدام				
D	**أساليب أخرى في مجال التخطيط:**					
D1	تستخدم الشركة طريقة تحليل الحساسية الذي يضمن دراسة التغير الذي قد يطرأ على الحل الأمثل نتيجة تغير احد أو بعض المعاملات التي استخدمت في تحديد الحل الأمثل.					
D2	تستخدم الشركة طريقة البرمجة الخطية في تحديد أفضل البدائل المتوفرة في ضوء ندرة الموارد.					
D3	تستخدم الشركة نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قياس تكاليف الأنشطة والخدمات والعمليات ومدى استغلال الطاقة المخططة.					
D4	تستخدم الشركة أسلوب التحليل التفاضلي في عملية اتخاذ القرارات القائم على عملية مقارنة الإيرادات الإضافية مع التكاليف الإضافية الخاصة بكل بديل.					
D5	تعتمد الشركة نماذج التنبؤ بمبيعات الطاقة القائم على استخدام السلاسل الزمنية.					
D6	تستخدم الشركة تحليل الانحدار المتعدد المتغيرات للتنبؤ بمبيعات الطاقة.					
D7	تعتمد الشركة عند تسعير المنتجات أو الخدمات على التكلفة الكلية.					
D8	تعتمد الشركة عند تسعير المنتجات أو الخدمات على التكلفة المتغيرة.					
ثانياً E	**أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بالرقابة المالية:**					
E1	تستخدم الشركة أسلوب اللامركزية وتفويض الصلاحيات في الإدارة.					
E2	تستخدم الشركة أساليب محاسبة المسؤولية ويتم تقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية ممثلة بمراكز التكلفة، ومراكز الإيرادات، ومراكز الربحية، ومراكز الاستثمار.					

الرقم	السؤال	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
		درجة الاستخدام				
E3	تستخدم الشركة التكاليف المعيارية في ضبط و ترشيد مصاريف الشركة ومقارنتها مع التكاليف الفعلية.					
E4	تقوم الشركة باحتساب الانحرافات والتي تمثل الفرق بين الأداء الفعلي والأداء المخطط له.					
E5	بعد تحديد الانحرافات تبحث الشركة عن أسبابها وطرق علاجها وتصحيحها سواء كانت سلبية أو إيجابية.					
E6	تستخدم الشركة تقارير الأداء في متابعة ورقابة عملية التنفيذ.					
E7	تعتمد الشركة في حكمها على أداء الأقسام المختلفة على عملية مقارنة نتائج الأقسام ببعضها.					
E8	تقارن الشركة نتائج أعمالها مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس القطاع.					
E9	تقارن الشركة أدائها بأعلى أداء تحققه الشركات بنفس القطاع.					
E10	تقارن الشركة نتائج أعمالها للسنة الحالية مع نتائج أعمالها للسنة السابقة.					
E11	تستخدم الشركة نموذج بطاقة العلامات المتوازنة على أساس المقاييس الكمية وغير الكمية في تقييم أدائها بناء على الأبعاد الأربعة التالية (وجهة نظر المستثمرين، والزبائن، والنمو والتعلم، والتطوير الداخلي للعمليات).					
E12	تستخدم الشركة نظام إدارة الجودة الشاملة لتحسين نوعية خدماتها وإنتاجها ولتحقيق رضا المستهلك.					
E13	تستخدم الشركة مبداء الإدارة بالاستثناء التي يتم فيها لفت انتباه الإدارة على مواطن الضعف التي بحاجة للفحص فقط.					
•	ما مدى استخدام أسعار التحويل التالية لتحديد أسعار السلع أو الخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية:					
E14	أسعار السوق.					
E15	أسعار التفاوض.					
E16	أسعار التكلفة.					
E17	أسعار محددة من الإدارة.					

الرقم	السؤال	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
		درجة الاستخدام				
•	**ما مدى استخدام أساليب التحليل المالي التالية:**					
E18	التحليل الأفقي.					
E19	التحليل العمودي.					
E20	تحليل الاتجاه.					
E21	النسب المالية المختلفة.					

الجزء الثالث:

ما هي درجة أهمية ميزات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركتكم.

الرقم F	المــزايا	عالية الأهمية	مهمة	متوسطة الأهمية	قليلة الأهمية	عديمة الأهمية
F1	تساهم في زيادة ربحية الشركة.					
F2	تساعد في عملية التخطيط.					
F3	تساعد في عملية الرقابة.					
F4	تساعد في عملية تقييم الأداء.					
F5	تساعد في عملية اتخاذ القرارات.					
F6	تساهم في تطوير أساليب العمل.					
F7	تؤدي إلى تطوير خبرات الموظفين.					
F8	تعمل على ضبط التكاليف وتخفيضها.					
F9	تعمل على تحسين الأداء والجودة.					
F10	تساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة.					

إذا كان هناك ميزات أخرى يرجى ذكرها:

١...

٢..

٣..

الجزء الرابع:

ما هي درجة أهمية المعوقات أو الأسباب التي تعتقد أنها تواجهكم فعليا فيما يتعلـق بتطبيـق أساليب المحاسبة الإدارية.

الرقم G	الأسباب أو المعوقات	عالية الأهمية	مهمة	متوسطة الأهمية	قليلة الأهمية	عديمة الأهمية
G1	عدم الإدراك لأثار أساليب المحاسبة الإدارية فـي مجالات التخطيط والرقابة المالية.					
G2	ارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب مـن حيـث الوقت والجهد.					
G3	عدم توفر برامج حاسوبية جاهزة تساعد في هـذا المجال.					
G4	صعوبة وتعقيد الأساليب المذكورة.					
G5	عدم وجود أنظمة وتعليمات ملزمة للاستخدام.					
G6	مقاومة الإدارة للتغير.					
G7	قناعة ورضا الإدارة بالأساليب المستخدمة حالياً.					
G8	عدم توفر الكوادر الفنية المؤهلة علمياً وعملياً.					
G9	شعور الإدارة بعدم الحاجة لاستخدام هذه الأساليب.					
G10	غياب المنافسة التي تشجع على اسـتخدام أسـاليب أحدث من الأساليب الموجودة حالياً.					
G11	عدم توفر الدورات التدريبية التـي تركـز علـى أساليب المحاسبة الإدارية.					
G12	عدم توفر الخبرة الكافية بأساليب المحاسبة الإدارية.					

إذا كان هناك معوقات أو أسباب أخرى يرجى ذكرها:

١..

٢..

- <u>**في حال رغبتكم في الحصول على ملخص نتائج الدراسة فارجوا كتابة عنوان بريدكم الالكتروني بشكل واضح:**</u>

Abstract

The Extent Of Using Managerial Accounting Techniques in Financial Planning and Control Operations in Jordanian Electricty Sector: An Empirical Study.

By

Nizar Mohammad Al-Sharari

Supervisor

Prof. Turkey Raji Al-Hmood

The aims of this study are to identify the extent to which management accounting techniques are used in Financial Planning and Control Operations by Jordanian Electricity Sector Companies, the relationship between the extent of management accounting techniques use in these companies and the Demographic characteristics of the sample, determine the most benefits of using managerial accounting techniques, and the obstacles (reasons) that retard using such techniques. In order to achieve these aims, a questionair was developed and distributed to 54 Officers of Financial Management working in these companies, and the response rate were 89%. The researcher used in statistics analysis both One-Way-Anova and One-Sample-T-Test.

The results of this study showed that management accounting techniques were applied in these companies at a middle level. There is no relationship between management accounting techniques use in these companies and the Demographic characteristics of the sample exclude experience years. The most benefits of using these techniques are, it helps in the financial control, planning operations and decision making. Finally the most cited obstacles (reasons) that retard using these techniques related to the unavailability of ready computer programs, lack of proper training, the satisfaction of management of the current using techniques, and the absence of competition.

The study recommend to increase importance of these companies of managerial accounting techniques in planning and control operations.

Key Words: Managerial Accounting Techniques, Planning, Financial Control, Jordan, Electricity Sector Companies.